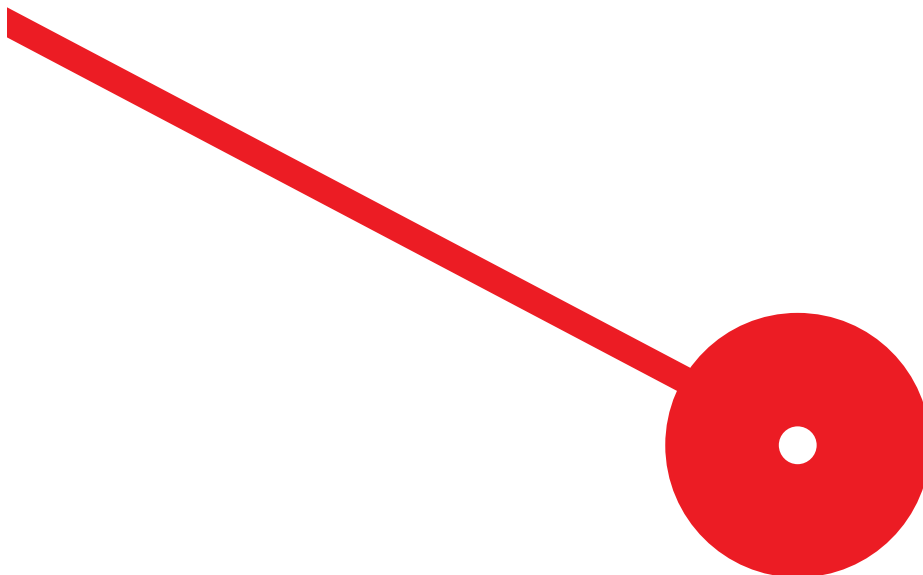




Determinantes da modificação da opinião do Revisor Oficial de Contas – Caso das Comunidades Intermunicipais

Catarina Bastos Rocha

OUTUBRO/2019

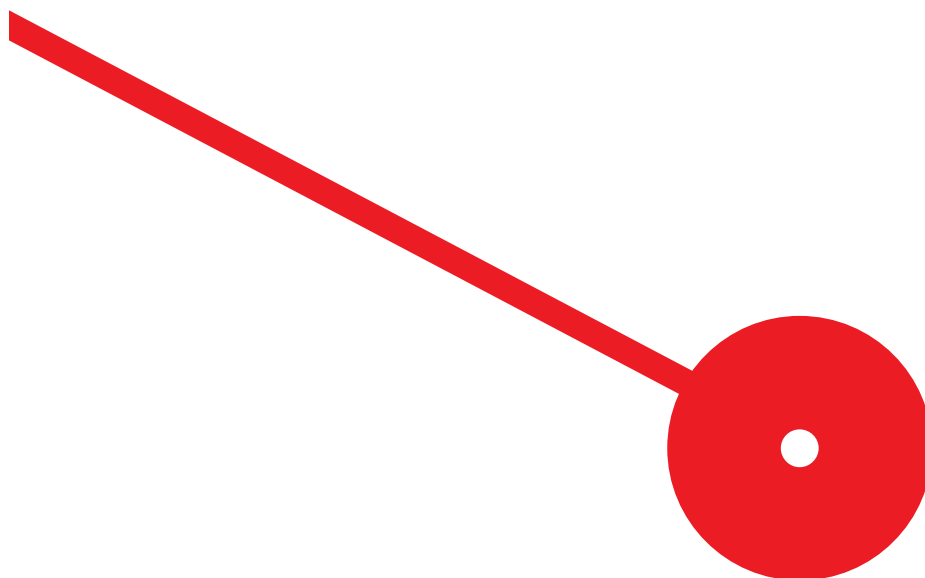




Determinantes da modificação da opinião do Revisor Oficial de Contas – Caso das Comunidades Intermunicipais

Catarina Bastos Rocha

**Dissertação de Mestrado apresentado ao Instituto Superior de
Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau
de Mestre em Auditoria, sob orientação da Prof. Doutora Isabel
Maldonado**



Agradecimentos

Agradeço a todos e a cada um daqueles que, de alguma forma, direta ou indiretamente, contribuíram para que a minha caminhada me trouxesse até aqui.

À minha família que sempre demonstrou interesse no acompanhamento deste estudo, especialmente à minha mãe que me incentivou a continuar mesmo quando o cansaço me fazia desistir.

À minha orientadora, Prof. Doutora Isabel Maldonado, pela disponibilização dos seus conhecimentos, conselhos e sugestões e por todo o apoio ao longo da realização deste estudo. A sua orientação foi imprescindível para a concretização da investigação deste trabalho.

Aos meus amigos, em especial à Jacinta pela paciência e por estar lá sempre que precisei.

Muito obrigada!

Resumo:

O presente estudo tem como objetivo determinar as modificações de opinião dos revisores oficiais de contas nas 21 Comunidades Intermunicipais (CIM) portuguesas.

Considerando a natureza deste estudo e o tipo de informação a recolher, foram conjugados métodos de investigação qualitativa e quantitativa, recorrendo à análise documental e de conteúdo.

O horizonte temporal deste estudo abarca o período compreendido entre 2014 e 2018 e os elementos que foram recolhidos diretamente nas páginas de internet das 21 CIM, tendo sido obtidas 30 Certificações Legais de Contas (CLC). A análise das CLC recolhidas permitiu-nos concluir que as opiniões expressas nas CLC divulgadas são maioritariamente não modificadas, tendo em geral o revisor concluído que as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.

Relativamente à existência de modificações de opinião, mais concretamente no caso de uma opinião com reservas, identificamos três fatores determinantes da modificação de opinião relacionados com ativos fixos tangíveis, com subsídios ao investimento e com a impossibilidade de comparar contas face a anos anteriores.

Palavras chave: Auditoria, Comunidades Intermunicipais e modificação de opinião.

Abstract:

The present study aims to identify the determinant factors of external audit opinion modification in the 21 Portuguese intermunicipal communities.

Considering the nature of this research and the type of information to be collected, the qualitative and quantitative methods were mixed, using documental and content analysis.

The time horizon was from 2014 to 2018, the information was collected directly from the Portuguese intermunicipal communities web pages, and 30 Legal Certifications of Accounts were obtained. The analysis of the collected Legal Certifications of Accounts allowed us to conclude that the opinions expressed in is mostly unmodified, and the auditor generally concluded that the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with the applicable financial reporting framework.

Regarding the existence of modified opinions, specifically in the case of reserves, we identified three factors determining the change of opinion related to tangible assets investment properties, investment subsidies and the impossibility of comparing accounts with previous years.

Key words: Auditing, intermunicipal communities, modified opinion.

Índice

Capítulo - Introdução.....	1
Capítulo I – A Auditoria Financeira em Portugal.....	4
1.1 Introdução.....	5
1.2 Enquadramento da Auditoria Financeira em Portugal	5
1.2.1 Conceito de Auditoria.....	5
1.2.2 Evolução da Auditoria Externa.....	6
1.2.3 Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas	8
1.2.4 A independência dos Auditores	9
1.3 Fases da Auditoria	11
1.3.1 Planeamento de uma Auditoria Externa	11
1.3.2 Execução.....	13
1.3.3 Avaliação e elaboração do relatório	14
1.3.4 Materialidade e Risco de Auditoria	15
1.4 Modelos de CLC.....	17
1.5 Tipos de Opinião	18
1.6 Auditoria do Setor Público e Auditoria do Setor Privado	20
1.7 Determinantes da modificação de opinião do auditor independente	21
Capítulo II – Auditoria nas Autarquias locais e Associações de Autarquias Locais	26
2.1 Enquadramento Legal.....	27
2.1.1 Autarquias Locais	27
2.1.2 Associações de Autarquias Locais	29
2.2 Enquadramento Contabilístico	32
Capítulo III – Metodologias.....	36
3.1 Âmbito e objetivos do estudo	37
3.2 Metodologias de Investigação	37

3.3	Método Qualitativo e Quantitativo	39
Capítulo IV – Análise e Discussão de Resultados		42
4.1	Fonte e recolha de dados	43
4.2	Caracterização da amostra	43
4.3	Tratamento de dados.....	45
4.3.1	Relatório e Contas	45
4.3.2	CIM obrigadas a CLC	47
4.4	CIM com CLC disponível	48
4.5	Determinantes da modificação de opinião do auditor	49
4.6	Ênfases.....	51
4.7	Resposta às questões de investigação	51
Capítulo IV – Conclusão		54
Referências bibliográficas.....		57
Anexos.....		64

Índice de Figuras

Figura 1: Estrutura das normas emitidas pelo IAASB	7
Figura 2: O Planeamento de auditoria	13
Figura 3: Entidades Intermunicipais.....	44

Índice de Tabelas

Tabela 1: Modelos de Certificação Legal das Contas	18
Tabela 2: Comparação entre pesquisa qualitativa e quantitativa.....	40
Tabela 3: Número de habitantes por comunidade intermunicipal	45
Tabela 4: CIM que disponibilizam Relatório e Contas	46
Tabela 5: CIM com um nível de receitas sujeitas a CLC	47
Tabela 6: Receitas das CIM do Algarve e da Beira Baixa	48
Tabela 7: CIM com CLC disponível	49
Tabela 8: Tipo de opinião das Entidades Intermunicipais.....	50

Índice de Gráficos

Gráfico 1: Representação gráfica dos tipos de relatório emitidos	52
Gráfico 2: Ênfases emitidas	53

Lista de abreviaturas

CIM – Comunidade Intermunicipal

CLC – Certificação Legal de Contas

CCDRN – Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Norte

CMVM – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

CRP – Constituição da República Portuguesa

EIP – Entidades de Interesse Público

EOROC – Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

FEF – Fundo do equilíbrio financeiro

GAS – Government Accounting Standards

GAT – Guias de Aplicação Técnica

IFAC – International Federation of Accountants

INE – Instituto Nacional de Estatística

ISA – International Standards on Auditing / Normas Internacionais de Auditoria

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autoridades Locais

QREN – Quadro de Referência Estratégica Nacional

RC – Relatório e Contas

ROC – Revisor Oficial de Contas

RT – Recomendações Técnicas

TI – Tecnologias de Investigação

A revisão legal de contas é uma competência exclusiva dos Revisores Oficiais de Contas (ROC), atribuída pelo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), aprovado pela Lei nº. 140/2015 de 7 de setembro. O revisor oficial de contas tem como objetivo formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras baseada numa avaliação das conclusões extraídas da prova de auditoria obtida e expressar claramente essa opinião através de um relatório escrito, relatório esse que consiste na certificação legal de contas (Abrantes, 2018).

Temáticas como as responsabilidades do auditor no sentido de formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, a forma e o conteúdo do relatório do auditor, e a expressão da sua opinião, se expressa uma opinião modificada, e/ou inclui um parágrafo de ênfase ou um parágrafo de outras matérias são abordadas na Norma Internacional de Auditoria (ISA) 700 (Revisão) – Formar uma Opinião e Relatar sobre demonstrações financeiras. Essa opinião é não modificada quando o auditor conclui que, com base nas evidências de auditoria obtidas, as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção relevante. Nos termos da ISA 705 (Revisão) – Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente, o auditor expressará uma opinião modificada se concluir, baseado na prova de auditoria obtida, que as demonstrações financeiras como um todo não estão isentas de distorção material ou não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para concluir que as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material.

Vários estudos foram realizados para o setor privado, tentando identificar os fatores que determinam opiniões modificadas (Costa et al., 2013; Carson et al., 2013; Habib, 2013; Silva & Dantas, 2018), no entanto, no que diz respeito às entidades locais, o tema não tem tido um grande desenvolvimento sendo encontrados estudos de Paananen (2016) para entidades intermunicipais finlandesas, de Pamungkas et al. (2018) para municípios indonésios e Maldonado et al. (2019) para municípios portugueses integrantes das áreas metropolitanas de Lisboa e Porto.

O objetivo deste estudo é identificar os fatores que determinam a modificação de opinião dos auditores nas Comunidade intermunicipais portuguesas (CIM). Nos termos da Lei nº 75/2013, de 12 de setembro, as CIM constituem associações públicas de autarquias locais para a prossecução conjunta das respetivas atribuições.

Além desta introdução do tema, este estudo está estruturado em 5 capítulos. O capítulo I apresenta uma breve revisão da literatura, onde são abordados diversos temas, desde o conceito de auditoria às determinantes da modificação de opinião do auditor independente. O capítulo II são abordadas temáticas relativas a autarquias locais, associações de autarquias locais e o tratamento contabilístico. As opções metodológicas, o âmbito e o objetivo de estudo constituem o capítulo III. O capítulo IV é constituído pela fonte dos dados, a recolha de dados, a caracterização da amostra, o tratamento de dados e as principais conclusões aos objetivos inicialmente propostos e por fim, no capítulo V são apresentadas as conclusões.

Capítulo I – A Auditoria Financeira em Portugal

1.1 Introdução

Tendo a auditoria como objetivo aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras, o auditor tem de obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorções materiais, quer devido a fraude quer a erro, para poder formular uma opinião.

A auditoria do setor público fornece transparência, responsabilidade e valor ao dinheiro e resulta em boa governança (Curtin & Dekker, 2005). No governo local, existem várias áreas que devem ser objeto de auditoria externa devido ao interesse especial dos destinatários e usuários dos relatórios de auditoria.

Avaliando os esforços empreendidos para obter uma gestão pública mais rigorosa e transparente, vários estudos concentram sua atenção nas práticas de prestação de contas, transparência e confiabilidade das informações produzidas e divulgadas pelas autarquias locais. No entanto, em Portugal, a auditoria externa do setor público local é relativamente recente e foi introduzida apenas em 2007 em alguns municípios, e seu escopo foi estendido a todos os municípios em 2013 com o novo Regime Financeiro do Governo Local e Entidades Intermunicipais.

1.2 Enquadramento da Auditoria Financeira em Portugal

1.2.1 Conceito de Auditoria

O conceito de auditoria tem evoluído ao longo dos anos. Inicialmente a auditoria tinha como objetivo prevenir e detetar erros e fraudes cometidos pelas empresas. Atualmente a realidade é bastante diferente, uma vez que a auditoria financeira tem como intenção comprovar que a informação contida nas demonstrações financeiras está de acordo com o estabelecido nas normas que lhe são aplicáveis.

De acordo com a Norma Internacional de Auditoria – ISA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria, o objetivo da auditoria consiste em aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras. Tal “é conseguido pela expressão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável. Na maioria dos referenciais com finalidade geral, essa opinião incide sobre se as demonstrações financeiras estão apresentadas de forma apropriada, em todos

os aspetos materiais, ou dão uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com o referencial. Uma auditoria conduzida de acordo com as ISA e os requisitos éticos relevantes permite ao auditor formar essa opinião” (IFAC, 2018).

A mesma ISA estabelece ainda que ao realizar uma auditoria às demonstrações financeiras, os objetivos globais do auditor são:

- “a) Obter uma segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorções materiais, seja devido a fraude ou a erro, permitindo-lhe, portanto, expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas em todos os aspetos materiais, de acordo com uma estrutura concetual de relato financeiro aplicável; e
- b) Formar e relatar uma opinião sobre as demonstrações financeiras e comunicar conforme exigido pela ISA, de acordo com as suas constatações”.

Em Portugal, através da Lei nº 140/2015 de 7 de setembro, que enquadra a Certificação Legal das Contas, entende-se que a auditoria financeira é um exame das demonstrações financeiras de uma entidade, efetuado por um perito independente e especialmente qualificado, que se rege por um conjunto de técnicas bem definidas, com o objetivo de expressar o seu parecer profissional sobre a conformidade da informação contida nas referidas demonstrações financeiras com uma certa estrutura de reconhecidos princípios e técnicas contabilísticas, e sobre a consistência de aplicação destes.

1.2.2 Evolução da Auditoria Externa

A auditoria externa surgiu como consequência da evolução do capitalismo, sendo que no princípio as empresas eram exclusivamente fechadas e a participação do seu capital era exclusiva de um grupo familiar. Devido a grande expansão do mercado e a muitas concorrências surgiu a necessidade de expansão e crescimento para que as empresas conseguissem suportar o mercado e ampliar seus negócios garantindo a fidelidade de seus clientes.

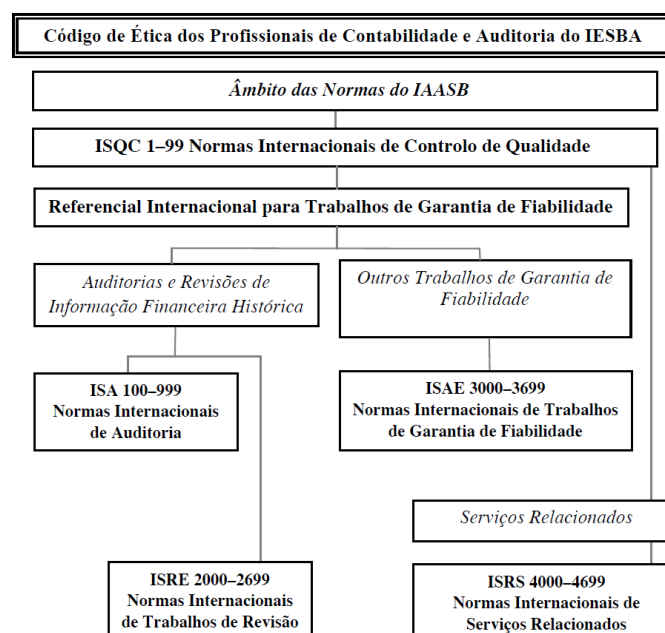
Sá (2002, pp 15) retrata que "A Revolução Industrial, operada na segunda metade do Século XVII, imprimiu novas diretrizes às técnicas contabilísticas e especialmente às de auditoria, visando atender às necessidades criadas com o aparecimento de grandes empresas”.

As demonstrações financeiras assumem uma grande importância para os futuros investidores, como medida de segurança contra a possibilidade de manipulação das informações. Impera então a necessidade de se criar a profissão do auditor, para que este possa, de forma independente à empresa, analisar as suas demonstrações financeiras, aumentando deste modo o grau de confiança dos seus destinatários.

Em 1974 é constituída a Câmara dos Revisores Oficiais de Contas, em Portugal tendo por base o Decreto – Lei nº 1/72, de 3 de janeiro e a Portaria nº 87/74, e 6 de fevereiro. Contudo, desde 1999 este organismo passa então a designar-se como Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), com a publicação do Decreto – Lei nº 487/99, de 16 de novembro.

No exercício da profissão de auditor, este deve atender às Normas Internacionais de Auditoria (ISA) emitidas pela International Federation of Accountants (IFAC), Guias de Aplicação Técnica (GAT) e as disposições constantes no Código de Ética e Deontologia Profissional.

Figura 1: Estrutura das normas emitidas pelo IAASB



Fonte: OROC (2015)

As ISA têm como objetivo a harmonização da aplicação das normas internacionais de auditoria na União Europeia, a Diretiva nº 2006/43/CE, denominada de “nova” VIII Diretiva, transposta através do Decreto – Lei nº 224/2008, de 20 de novembro, para o normativo nacional, faz referência a uma harmonização de nível elevado dos requisitos

da revisão legal de contas. De acordo com o Artigo 26º da citada Diretiva, os Estados Membros devem exigir que os Revisores Oficiais de Contas (ROC) e as Sociedades de Revisores Oficiais de Contas (SROC) executem as revisões legais de contas obedecendo às ISA aprovadas pela Comissão das Comunidades Europeias.

Decorrente da entrada em vigor do novo estatuto da OROC, em janeiro de 2016, e considerando os novos requisitos e estrutura de relato daí decorrentes, os modelos de certificação legal das contas/relatório de auditoria foram ajustados de modo a estarem em consonância com os referidos requisitos e estrutura, dando origem ao GAT 1 (Revisto). De momento, aplicam-se GAT relativos a Certificação legal das contas/relatório de auditoria, modelos de relatório de revisão limitada de demonstrações financeiras, relatório de conclusões factuais do ROC, acordar os termos e condições dos trabalhos dos ROC, modelo de relatório de auditoria para organismos de investimento coletivo, incluindo organismos de investimento em capital de risco, modelos de certificação legal das contas/relatório de auditoria - pequenas entidades, microentidades e entidades do setor não lucrativo, modelos de relatórios para entidades que aplicam o POCP ou POC sectoriais, modelos de relatórios exigidos nos termos da Norma Regulamentar nº 2/2017-R de 24 de março, outros trabalhos de garantia de fiabilidade - verificação de entradas em espécie, outros trabalhos de garantia de fiabilidade - certificação de créditos de cobrança duvidosa e incobráveis nos termos do CIVA, tradução de certificação legais das contas/relatório de auditoria para língua inglesa, certificação de um balanço intercalar, declaração do órgão de gestão, papel comercial, contas reguladas ERSE e orientação base de trabalho – branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo.

1.2.3 Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

Os Revisores Oficiais de Contas e os auditores são os responsáveis pela revisão legal das contas de entidades públicas e privadas, pela auditoria às contas e pela execução de outros serviços relacionados com a revisão e auditoria.

As suas competências encontram-se nitidamente definidas no Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC) aprovado pela Lei nº 140/2015, de 7 de setembro. Nos termos do Artigo 41º – Atos próprios dos revisores oficiais de contas e sociedade de revisores oficiais de contas no exercício de funções de interesse público, do EOROC:

“1 – Constituem atos próprios e exclusivos dos revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores oficiais de contas os praticados no exercício das seguintes funções de interesse público:

- a) A auditoria às contas, nos termos definidos no Artigo seguinte;
- b) O exercício de quaisquer outras funções que por lei exijam a intervenção própria e autónoma de revisores oficiais de contas sobre determinados factos patrimoniais de empresas ou de outras entidades.

2 – Constituem também atos próprios dos revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores oficiais de contas os inerentes a quaisquer outras funções de interesse público que a lei lhes atribua com carácter de exclusividade.

3 – Os únicos responsáveis pela orientação e execução direta das funções de interesse público contempladas no presente Estatuto devem ser revisores oficiais de contas, sócios ou contratados nos termos da alínea c) do n.º 1 do Artigo 49º.”

A variedade de áreas de conhecimento em que entreveem obriga a que estes profissionais possuam um vasto leque de conhecimento, obrigando-os ao domínio de matérias relacionadas com gestão, contabilidade, fiscalidade, finanças, informática, leis e regulamentos aplicáveis à gestão corrente das entidades e à sua prestação de contas. É igualmente importante o conhecimento profundo das normas de auditoria que constituem aplicação obrigatória no desempenho das suas funções. A revisão/auditoria às contas e a outros elementos financeiros são fulcrais para a melhoria, a transparência e a garantia de credibilidade da informação financeira prestada, permitindo assim a tomada de decisões mais sustentadas pelos utilizadores, diminuindo a exposição ao risco.

1.2.4 A independência dos Auditores

Segundo Moroney et al. (2014), ter um auditor independente é uma das melhores maneiras de obter uma opinião objetiva e imparcial sobre algo, sendo que para Gonçalves (2009) é fundamental estabelecer um sistema em que não haja qualquer tipo de ameaça à independência dos auditores.

“A independência do revisor/auditor é fundamental para assegurar a confiança do público na fiabilidade dos seus relatórios, conferindo maior credibilidade às informações financeiras publicadas e representando um valor acrescentado para os investidores, credores, trabalhadores e outros detentores de interesses nas sociedades

da UE, com particular incidência para sociedades que sejam entidades de interesse público. A independência constitui, também a principal forma de o sector demonstrar ao público e às entidades reguladoras que os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas estão a exercer a sua atividade de acordo com padrões que satisfazem os princípios deontológicos estabelecidos, em particular os da integridade e da objetividade” (Barrote, 2010, pp 19).

A problemática em torno da independência dos auditores tem sido, desde há muito tempo, objeto de grande estudo e preocupação. Os escândalos Enron/Arthur Andersen, fizeram com que esta temática fosse cada vez mais evidenciada, e seja alvo de grande discussão nos dias que correm (Alleyne et al.,2006), uma vez que a firma de auditoria prestava simultaneamente funções de consultor e auditor da empresa Enron, desrespeitando assim o dever de independência. A exigência do fator independência surgiu devido à persecução de dois importantes objetivos básicos, aquando de uma Auditora. Primeiro, a da execução de trabalhos de auditoria de elevada qualidade, que minimizem, ou impossibilitem mesmo, a influência por parte de fatores externos, que possam afetar a opinião do profissional auditor e promover a confiança dos investidores nas demonstrações financeiras auditadas, das empresas cotadas e não cotadas (Gramling & Karapanos, 2008).

Segundo a Secção 1 do Capítulo 4 – Independência do Código de Ética e Deontologia Profissional da OROC, “Nos trabalhos de auditoria, revisão e outros trabalhos de garantia de fiabilidade é do interesse público, e por isso, exigido por este Código, que os membros das equipas de trabalho, as firmas e as firmas da rede, associação ou aliança sejam independentes dos clientes”.

É ainda de referir que o cumprimento destes requisitos de independência abarca a independência da mente e independência na aparência:

“Independência da Mente

O estado mental que permite a elaboração de uma opinião sem ser afectado por influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo por este meio que um profissional actue com integridade e tenha objectividade e cepticismo profissional.

Independência na Aparência

O evitar factos e circunstâncias tão significativos que um terceiro razoável e informado, ponderando todos os factos e circunstâncias específicos, seria levado a concluir que a integridade, a objectividade ou o cepticismo profissional de uma firma, ou de um membro da equipa, tenham sido comprometidos.” (Secção 1 do Capítulo 4 – Independência do Código de Ética e Deontologia Profissional da OROC).

1.3 Fases da Auditoria

De um modo geral, e independentemente da entidade em causa e dos objetivos por si pré-estabelecidos, qualquer Auditoria se desenvolve, segundo o Tribunal de Contas (1999), de acordo com três fases sequenciais, sendo elas: o planeamento, a execução e a avaliação, e elaboração do relatório.

1.3.1 Planeamento de uma Auditoria Externa

De acordo com a ISA 300 – Planear uma auditoria de demonstrações financeiras, o objetivo do auditor é planear a auditoria de modo a que esta seja executada com eficácia, devendo este definir uma estratégia global de auditoria para o trabalho e desenvolver um plano de auditoria.

Segundo a norma, o planeamento deve envolver o sócio responsável pelo trabalho e os principais membros da equipa de trabalho, o que implica, segundo o parágrafo A4, a “necessidade de o auditor considerar, antes da identificação e avaliação dos riscos de distorção material, matérias como:

- Os procedimentos analíticos a aplicar como procedimentos de avaliação do risco;
- A obtenção de um conhecimento geral do quadro legal e regulamentar aplicável à entidade e de como a entidade o cumpre;
- A determinação da materialidade;
- O envolvimento de peritos;
- A execução de outros procedimentos de avaliação do risco.”

O auditor deve estabelecer uma estratégia global de auditoria e desenvolver um plano de auditoria de forma a que esta seja executada com eficácia. Deste modo, O auditor deve estabelecer uma estratégia global de auditoria identificando as características do trabalho, os objetivos de relato do trabalho, fatores significativos para direccionar os esforços da

equipa de trabalho e considerando a natureza, oportunidade e extensão dos recursos necessários para executar o trabalho. Ao executar o planeamento, o auditor deve ter ainda em consideração as atividades preliminares do trabalho a realizar exigidas pela ISA 220 – Controlo de qualidade para uma auditoria de demonstrações financeiras e pela ISA 210 – Concordância dos termos e compromissos de auditoria. “

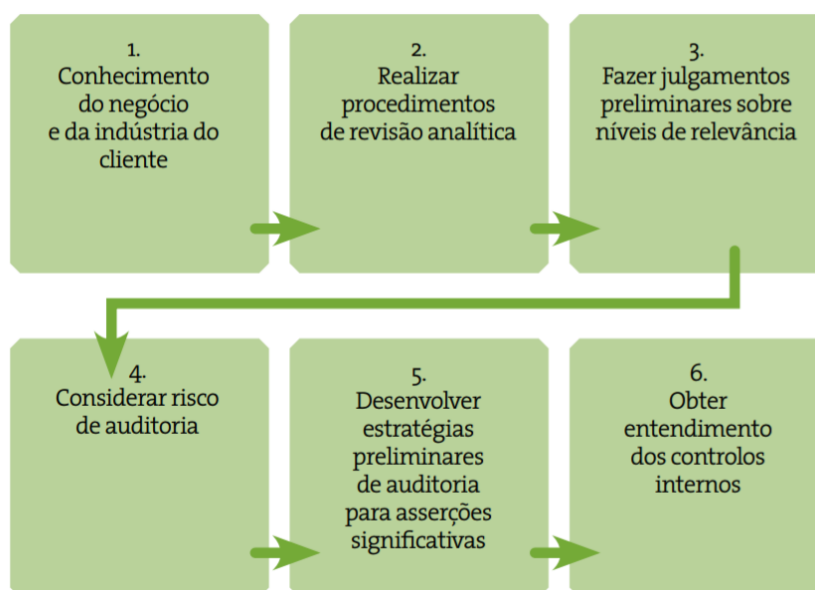
No planeamento do seu trabalho, o auditor deve ser imparcial quanto à integridade da administração, erros, irregularidades e atos ilegais. A profundidade do planeamento irá variar mediante a dimensão e complexidade de cada trabalho de auditoria (Boynton et al., 2002).

Um planeamento assertivo para a auditoria de demonstrações financeiras confere inúmeras vantagens:

- ✓ Apoia o auditor na identificação e resolução de eventuais problemas em tempo oportuno;
- ✓ Auxilia o auditor a debruçar-se apropriadamente às áreas relevantes da auditoria;
- ✓ Possibilita a respetiva organização e gestão do trabalho a realizar, para que este se revele eficaz e eficiente;
- ✓ Permite seleccionar membros da equipa de trabalho que possuam as capacidades e as competências adequadas para lidar com os riscos antecipados e afetar adequadamente o trabalho aos mesmos;
- ✓ Coadjuva na coordenação dos trabalhos por auditores de componentes e por peritos, caso se verifique esta necessidade;
- ✓ Facilita a orientação e supervisão dos elementos da equipa de trabalho e a revisão do seu trabalho.

De acordo com Boynton et al. (2002), o planeamento do processo de auditoria deverá seguir os seguintes passos:

Figura 2: O Planeamento de auditoria



Fonte: Adaptado de Boynton et al. (2002)

Segundo os mesmos autores, o primeiro passo constitui uma etapa crítica no processo, uma vez que estabelece as bases para a realização de muitos outros procedimentos de auditoria. O conhecimento do negócio pelo revisor/auditor, fará com que este esteja apto para identificar acontecimentos, transações e práticas que possam ter um efeito materialmente relevante sobre as demonstrações financeiras. O conhecimento do negócio inclui dominar as mais diversas áreas e agentes com que a entidade interage, como por exemplo, clientes, recursos, liquidez e solvência, criação de valor, processos principais, resultados, entre outros. É no momento de planejar uma auditoria que o auditor toma importantes decisões sobre a materialidade e risco da auditoria. O resultado de um planeamento adequado e assertivo culmina na tomada de decisão quanto à estratégia a seguir.

1.3.2 Execução

Segundo Pinheiro (2013), é necessário que nesta fase se realize um estudo preliminar de forma a obter um elevado conhecimento da entidade e do negócio em causa, procedendo-se à recolha e avaliação prévia da informação e à avaliação preliminar dos sistemas contabilísticos e de Controlo Interno.

Segundo o mesmo autor, também é necessário proceder-se à elaboração e aprovação do Plano Global de Auditoria, devendo este conter, de forma clara e concisa, o âmbito e a

natureza da Auditoria, a calendarização do trabalho, a definição dos objetivos de Auditoria, dos critérios e metodologia a utilizar e a discriminação de todas os recursos a utilizar.

Desta forma, e segundo Teixeira (2006), o planeamento ajuda a assegurar que o auditor focaliza os seus esforços nas áreas mais relevantes da Auditoria, ajuda a assegurar que este identifica os problemas mais significantes e proporciona ao auditor uma maior qualidade na execução do seu trabalho.

1.3.3 Avaliação e elaboração do relatório

Sendo a elaboração das demonstrações financeiras da única e exclusiva responsabilidade dos órgãos de gestão das empresas, facilmente se conclui, que o documento elaborado pelo revisor/auditor assume um papel de extrema importância para os utentes de tal informação, uma vez que é através deste que o revisor/auditor expressa a sua opinião de forma profissional e independente sobre tais demonstrações financeiras.

Costa (2010) realça a importância deste documento e advoga que este representa o produto final do trabalho do auditor, sendo através dele que o auditor comunica com os utilizadores das informações financeiras o trabalho realizado, a extensão e natureza das atividades ou programas abrangidos pelo seu trabalho, a sua forma de realização, os factos relevantes observados bem como as conclusões retiradas. O relatório, segundo o Tribunal de Contas (1999), deve ser de fácil compreensão, devendo ser redigido de uma forma clara e concisa, de acordo com as normas de Auditoria em vigor, e as informações nele contidas devem estar sempre apoiadas em provas suficientes e pertinentes, devendo conter, segundo Teixeira (2006), as atividades, programas ou projetos auditados, indicando de forma correta e imparcial, os factos constatados ao longo do trabalho realizado.

Deste modo, e de acordo com Almeida (2014) o relatório do auditor pode ser denominado de Certificação Legal das Contas (CLC). A CLC, que será de seguida abordada mais concretamente, segundo o mesmo autor, requer uma segurança aceitável, sendo a opinião do auditor expressa de forma positiva. Por sua vez, no exame simplificado a segurança é moderada, expressando a opinião de forma negativa.

1.3.4 Materialidade e Risco de Auditoria

As orientações necessárias para a aplicação do conceito de materialidade de forma apropriada no planeamento e execução de uma auditoria encontram-se definidas na ISA 320 – Materialidade no planeamento e na execução de uma auditoria.

De acordo com Almeida (2014), “o julgamento preliminar sobre a materialidade é a quantia máxima em que os auditores estimam que as demonstrações financeiras podem estar distorcidas, sem, no entanto, afetar as decisões dos utilizadores da informação financeira”. No entanto, estas distorções também podem estar associadas a elementos qualitativos. Segundo o parágrafo A1a da ISA 320, o auditor avalia distorções em divulgações qualitativas que podem ser materiais, associadas a fatores como operações especiais ocorridas no período (por exemplo, uma concentração de atividades empresariais durante o período), alterações no referencial de relato financeiro apropriado que podem exigir novas divulgações qualitativas significativas e divulgações qualitativas importantes para os utilizadores das demonstrações financeiras dada a natureza da entidade.

A determinação da materialidade está diretamente associada ao nível em que as distorções, incluindo as omissões, são consideradas materiais, isto é, quando seja de esperar que, individualmente ou em conjunto, influenciem as decisões económicas tomadas pelos utentes com base nas demonstrações financeiras. Deste modo, a definição dos níveis de materialidade deve ter em consideração o efeito de uma distorção avaliado quer individualmente quer agregado, considerando as demonstrações financeiras como um todo, tendo por objetivo reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo.

A materialidade é aplicada pelo auditor tanto no planeamento como na execução da auditoria e na avaliação do efeito de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigidas, se existirem, nas demonstrações financeiras.

Deste modo, no planeamento de uma auditoria, o auditor utiliza o seu julgamento profissional para avaliar quais as distorções que serão consideradas materiais, obtendo assim um referencial para a determinação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de avaliação do risco, para a identificação e avaliação dos riscos de

distorção material e para a determinação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais.

Traduzindo-se por sua vez o risco de auditoria no risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas, na sua análise é determinante identificar as suas origens quer se trate de uma auditoria do setor privado quer se trate de uma auditoria a entidades públicas. Nos termos da ISA 200, o risco de auditoria pode ser enquadrado como uma função dos riscos de distorção material e do risco de deteção.

O risco das demonstrações financeiras estarem materialmente distorcidas anteriormente à auditoria traduz-se no risco de distorção material, podendo este existir quer ao nível global das demonstrações financeiras, relacionando-se de forma profunda com as demonstrações financeiras como um todo e podendo afetar muitas asserções, quer ao nível de asserção para classes de transações, saldos de contas e divulgações, sendo avaliado a fim de determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais necessários para obter prova de auditoria suficiente e apropriada.

Segundo o parágrafo 5 da ISA 315 (Revista) – Identificar e avaliar os riscos de distorção material através do conhecimento da entidade e do seu ambiente, o “auditor deve executar procedimentos de avaliação do risco que proporcionem uma base para a identificação e avaliação dos riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras e ao nível de asserção”. Estes devem incluir:

- ✓ Indagações à gerência, a indivíduos apropriados da auditoria interna (se esta função existir), e a outras pessoas da entidade que, no julgamento do auditor, possam ter informação que ajude a identificar os riscos de distorção material devido a fraude ou erro;
- ✓ Procedimentos analíticos;
- ✓ Observação e inspeção;
- ✓ Assim como a informação obtida em períodos anteriores e a discussão com a equipa de trabalho acerca da suscetibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorções materiais.

Do processo de avaliação de risco pode ainda resultar a identificação de riscos que exigem consideração especial de auditoria e que levarão ao desenvolvimento de procedimentos de auditoria adicionais. Estes riscos significativos podem estar associados com o risco de

fraude, riscos relacionados com desenvolvimentos económicos ou contabilísticos significativos que exigem especial atenção, riscos associados a transações complexas ou com partes relacionadas, riscos associados a subjetividade na mensuração da informação financeira ou a transações significativas fora do âmbito normal de atividade da entidade ou que de outra forma aparentam não ser usuais (parágrafo 28 da ISA 315 Revista).

De acordo com o parágrafo A32 da ISA 200, esta avaliação dos riscos é baseada em procedimentos de auditoria para obter a informação necessária para essa finalidade e na prova obtida no decurso da auditoria, sendo uma questão de julgamento profissional e não uma questão de mensuração precisa.

1.4 Modelos de CLC

Como referido, em 1 de janeiro de 2016, com a entrada em vigor da Lei nº 140/2015, de 7 de setembro que aprova o novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e da Lei nº 148/2015, de 9 de setembro, que aprova o Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria foram introduzidas várias alterações no normativo português, nomeadamente no que respeita às EIP – clarificação e alargamento da definição de EIP, aos sistemas de inspeção de ROC e SROC que realizem a revisão legal de contas de EIP e obrigação de adoção de novos modelos de relato. Matérias como a independência, a comunicação, a continuidade, o ceticismo, o julgamento profissional e também a nível de supervisão e controlo de qualidade, são alterações que se relacionam com um maior grau exigência.

A elaboração de relatórios seguirá as orientações das ISA 770R, 701, 705R e 706R e do GAT n.º 1 (revisto) que apresenta os seguintes modelos base de relato:

a) Certificação legal das contas /relatório de auditoria não modificado relativo a revisão legal de contas/revisão voluntária de contas de Entidades de Interesse Público (EIP) tal como definidas no Artigo 3º do Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria aprovado pela Lei nº 148/2015, de 11 de setembro:

- Modelo I – Contas individuais/separadas
- Modelo II – Contas consolidadas

b) Certificação legal das contas /relatório de auditoria não modificado relativo a revisão legal de contas/revisão voluntária de contas de entidades que não são Entidades de Interesse Público

- Modelo III – Contas individuais/separadas
- Modelo IV – Contas consolidadas

c) Alterações aos modelos de Certificação legal das contas /relatório de auditoria quando a opinião é modificada.

A estrutura da certificação legal das contas/relatório de auditoria das EIP ou de outras entidades é a seguinte:

Tabela 1: Modelos de Certificação Legal das Contas

<i>Entidades de Interesse Público</i>	<i>Outras Entidades</i>
Relato sobre auditoria das Demonstrações financeiras <ul style="list-style-type: none"> • Opinião • Bases para opinião • Incerteza material relacionada com a continuidade • Matérias relevantes de auditoria • Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas demonstrações financeiras • Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras 	Relato sobre auditoria das Demonstrações financeiras <ul style="list-style-type: none"> • Opinião • Bases para opinião • Incerteza material relacionada com a continuidade • Matérias relevantes de auditoria (opcional) • Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas demonstrações financeiras • Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras
Relatos sobre outros requisitos legais e regulamentares <ul style="list-style-type: none"> • Sobre o relatório de gestão • Sobre os elementos adicionais previstos no Artigo 10º do Regulamento (UE) n.º 537/2014 	Relatos sobre outros requisitos legais e regulamentares <ul style="list-style-type: none"> • Sobre o relatório de gestão

Fonte: OROC, Guia de Aplicação técnica nº1

1.5 Tipos de Opinião

Sendo objetivo do auditor aumentar o grau de confiança dos utentes das demonstrações financeiras com base no trabalho desenvolvido, este deve formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras baseada numa avaliação das conclusões extraídas da prova de auditoria obtida e expressar claramente essa opinião através de um relatório escrito.

Nos termos da ISA 700R – Formar uma opinião e relatar sobre demonstrações financeiras, este deve formar uma opinião obtendo garantia se:

- ✓ As demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável;
- ✓ As demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material devido a fraude ou a erro.

Decorrente do trabalho realizado e das conclusões obtidas, o tipo de opinião a emitir pelo auditor poderá assumir a forma de opinião não modificada, opinião modificada ou opinião alterada.

a) Opinião não modificada

Uma opinião não modificada é expressa quando o auditor concluir que as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável e que obteve garantia razoável de que as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material devido a fraude ou a erro. A elaboração da CLC/Relatório de auditoria seguirá as orientações da ISA 700R e do Guia de Aplicação Técnica (GAT) n.º 1 (revisto) – Aplicação das normas internacionais de auditoria (ISA) – Novos modelos de certificação legal das contas/relatório de auditoria.

b) Opinião modificada

Uma opinião modificada é expressa quando o auditor concluir, baseado na prova de auditoria obtida, que as demonstrações financeiras como um todo não estão isentas de distorção material ou não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para concluir que as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material. De acordo com a ISA 705 Revista – Modificações à opinião no relatório do auditor independente, esta modificação de opinião dará origem a uma opinião com reservas, uma opinião adversa ou uma escusa de opinião, dependendo da natureza da matéria que dá origem às modificações e da profundidade dos seus efeitos ou possíveis efeitos sobre as demonstrações financeiras.

c) Ênfase e parágrafos de outras matérias

Podem existir circunstâncias em que a estrutura e o conteúdo da Opinião sejam alterados, não sendo, contudo, modificada a opinião do auditor relativamente a essa matéria. Esta alteração ocorrerá devido à necessidade de o auditor incluir um parágrafo de Ênfase ou parágrafo de Outras matérias na certificação legal das contas/relatório de auditoria. De acordo com a ISA 706 Revista – Parágrafos de ênfase e parágrafos de outras matérias no

relatório do auditor independente, o auditor deve incluir um parágrafo de Ênfase quando pretender referir-se a uma matéria apropriadamente apresentada ou divulgada nas demonstrações financeiras que, no seu julgamento, é de importância tal que é fundamental para a compreensão das demonstrações financeiras por parte dos utilizadores.

Um parágrafo de Outras Matérias deve ser incluído no relatório do auditor que se refere a uma matéria que não as matérias apresentadas ou divulgadas nas demonstrações financeiras que, no seu julgamento, é relevante para a compreensão da auditoria, das responsabilidades do auditor ou do seu relatório por parte dos utilizadores.

1.6 Auditoria do Setor Público e Auditoria do Setor Privado

A auditoria financeira é de aplicação no sector público como no sector privado, no entanto importa saber quais as principais diferenças entre a auditoria de cada sector. O sector público é o conjunto de atividades económicas de qualquer natureza exercidas pelas entidades públicas (Estado, instituições públicas e associações), quer assentes na representatividade e na descentralização democrática, quer resultantes da funcionalidade–tecnocrática e da desconcentração por eficiência (Franco, 1995).

Por auditoria do sector público entender-se a auditoria das entidades de direito público que não obedecem às regras do direito das sociedades e que têm, portanto, obrigações diferentes em matéria de informação financeira (Almeida, 2002). Na auditoria pública é recomendável que sejam feitas auditorias regulares, pois estas são um meio importante de prevenir e detetar irregularidades em matérias financeiras, quer sejam devidas à corrupção dos agentes quer à simples negligência no seguimento de procedimentos que assegurem que os dinheiros públicos estão a ser gastos de forma adequada (Costa et al., 2006).

Marques & Almeida (2004) realçam que para as empresas privadas é fundamental que as demonstrações financeiras transmitam uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, dos resultados e também dos fluxos de caixa, enquanto que para as entidades públicas o mais importante é que a gestão dos fundos públicos tenha sido adequada e que se pautou por critérios de legalidade. Nas empresas privadas, o alvo de maior interesse é a situação económico–financeira, enquanto que nas entidades públicas é a verificação da boa gestão financeira e dos recursos da entidade. As normas de auditoria aplicáveis aos dois sectores referem que as diferenças entre auditoria a sectores públicos e auditoria a

sectores privados existem na realização do trabalho e no relatório de auditoria (Marques & Almeida, 2004). Isto verifica-se tendo em conta os seguintes factos: o leque de utilizadores da informação financeira do sector público é muito mais amplo; e as administrações públicas devem prestar contas a todos os cidadãos (Marques & Almeida, 2004). Tradicionalmente o controlo do sector público cabia aos Tribunais de Contas, mas os profissionais de contabilidade são cada vez mais frequentemente chamados a intervir, em complemento ou em substituição daqueles (Almeida, 2002). O Tribunal de Contas em Portugal é considerado como “o órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei definir submeter-lhe”, nos termos do Artigo 149º da Lei nº 62/2013.

1.7 Determinantes da modificação de opinião do auditor independente

De acordo com Moroney et al. (2014), a existência de um auditor independente é uma das melhores formas de obter uma opinião objetiva e imparcial sobre algo. Sendo o objetivo de uma auditoria melhorar o grau de confiança dos utentes nas demonstrações financeiras, “Isto é conseguido pela expressão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável. Na maioria dos referenciais com finalidade geral, essa opinião incide sobre se as demonstrações financeiras estão apresentadas de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, ou dão uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com o referencial. Uma auditoria conduzida de acordo com as ISA e os requisitos éticos relevantes permite ao auditor formar essa opinião.” (ISA 200).

No entanto, nos termos do paragrafo 6 da ISA 705 Revista) – Modificações à opinião no relatório do auditor independente, “auditor deve modificar a opinião no seu relatório quando:

- (a) Concluir, baseado na prova de auditoria obtida, que as demonstrações financeiras como um todo não estão isentas de distorção material;
- (b) Não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para concluir que as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material.”

Dada a importância do relatório e das modificações de opinião para os utentes das demonstrações financeiras, encontram-se diversos estudos tentando identificar os fatores

recorrentes ou não que determinam as opiniões modificadas. Uma grande maioria desses estudos é desenvolvida para empresas do setor privado, sendo poucos os que analisam entidades do setor público.

No que respeita ao setor privado, podemos encontrar vários estudos tentando identificar os fatores que determinam opiniões modificadas estabelecendo a sua relação com as asserções associadas a classes de transações, saldos de contas e divulgações e afirmações relacionadas associadas a outras divulgações (Costa et al., 2013; Carson et al., 2013; Habib, 2013; Silva & Dantas, 2018).

Costa et al., 2013 recolheram as CLC relativas a 2011 de 50 empresas registadas na Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) a fim de analisar a influência de fatores como tipo de SROC que o auditor pertence, sexo, experiência profissional, honorários recebidos quer referentes à revisão oficial de contas quer relativos a outros serviços, na opinião do auditor. Os autores concluem que os fatores estudados não afetam de forma significativa a opinião do auditor, o que pode ser um indício da independência do auditor. É, no entanto, de salientar que os sinais positivos e negativos das relações testadas pelos autores também identificam que as variáveis associadas ao tipo de SROC, sexo do auditor e experiência profissional estão positivamente relacionadas com a opinião emitida pelo auditor, enquanto que as variáveis relacionadas com honorários referentes à revisão oficial de contas e honorários relativos a outros serviços apresentam um sinal negativo.

Focando a sua atenção na modificação de opinião associada à continuidade operacional, Carson et al. (2013) realizam uma revisão teórica sobre razões apontadas pelos auditores tendo identificado três áreas de investigação principais: determinantes das modificações de opinião (incluem fatores associados ao cliente, fatores associados ao auditor, o relacionamento auditor-cliente e outros fatores ambientais), precisão modificação de opinião associada à continuidade operacional e consequências decorrentes da modificação de opinião associada à continuidade operacional.

Um outro estudo exploratório foi desenvolvido por Habib (2013) através de uma meta-análise para o período de 1982 a 2011 que englobou 73 estudos empíricos sobre os determinantes das modificações de opinião dos auditores e que foram utilizadas 70 variáveis explicativas (agrupadas em duas categorias associadas com as características do auditor e com as características do cliente). Os resultados revelam que o efeito das

variáveis não é conclusivo. Variáveis associadas com as características do auditor, especialização no setor, honorários e importância do cliente não estão relacionadas com a decisão do auditor em emitir uma opinião modificada. Destaca-se a relação com a dimensão da firma de auditoria e o atraso na emissão do relatório de auditoria, dado estarem positivamente associados com a emissão de opiniões modificadas, assim como o efeito dimensão do cliente da empresa, lucratividade, probabilidade de falência.

Encontramos para o mercado brasileiro o estudo desenvolvido por Silva & Dantas (2018). A amostra dos autores integrou companhias de capital aberto não financeiras listadas na BM & FBOVESPA no mercado brasileiro. O estudo foi efetuado com base em 2.243 relatórios de 338 empresas emitidos no período de 2009 a 2015, tendo os autores identificado 192 relatórios de auditoria com opinião modificada. Os resultados obtidos permitiram concluir que as asserções relativas à Avaliação e à Integridade são as mais frequentes na justificação para a modificação de opinião do auditor. Procurando também relacionar as asserções com rubricas contabilísticas, os resultados obtidos apontam no sentido de que as asserções Existência/Ocorrência estão geralmente associadas a contas de ativos e receitas, enquanto que a asserção associada à Integridade está relacionada com a passivos e despesas. Silva & Dantas (2018) evidenciam ainda a existência de um número relevante de modificações de opinião associadas à continuidade operacional.

As pesquisas no setor privado abordadas anteriormente, revelaram vários determinantes, incluindo atraso no relatório de auditoria, tamanho, honorários de auditoria, independência do auditor, posse do auditor e tamanho da empresa de auditoria, mas a questão permanece negligenciada no caso municípios e outras organizações municipais (Maldonado et al., 2019).

Segundo Pearson (2014), o papel da auditoria no setor público tende a acompanhar as mudanças nas exigências do setor público, exigências essas que são determinadas por mudanças regulatórias e que também implicam um ajustamento do papel da auditoria às mudanças na gestão pública. Assim, a auditoria do setor público fornece transparência, responsabilidade e resulta em boa governança. Rosa & Morote (2016) afirmam que os relatórios de auditoria são um elemento essencial para os auditores promoverem a prestação de contas e a adoção critérios claros contribuindo para a produção de relatórios confiáveis sobre o desempenho do governo.

No que diz respeito aos fatores que influenciam as mudanças de opinião em entidades públicas locais, encontramos estudos realizados nos municípios (Paananen, 2016; Pamungkas et al., 2018; Maldonado et al., 2019).

Paananen (2016) analisa os determinantes da modificação de opinião nos relatórios de auditoria de 137 entidades intermunicipais finlandesas em 2011, procurando aferir se alguns dos determinantes tradicionalmente encontrados entre as empresas privadas também se encontram nestas entidades. Os resultados obtidos indicam que um longo atraso no relatório de auditoria, grande dimensão da empresa de auditoria e grande dimensão da entidade intermunicipal aumentam a probabilidade de emissão de uma opinião de auditoria modificada. A baixa alavancagem, o tamanho organizacional e o facto de o auditor principal ser do sexo masculino aumentam a probabilidade de relatórios de auditoria modificados.

Pamungkas et al. (2018) desenvolveram o estudo na Indonésia com uma amostra de 182 municípios, com um período temporal compreendido entre 2015 e 2016. Os resultados do estudo indicaram que os principais fatores que influenciam a mudança de opinião dos auditores estão associados a deficiências do controlo interno, nomeadamente aos pontos fracos na estrutura de controle interno, à deficiência no sistema de controlo orçamental e ao fraco sistema de controlo contabilístico; à não conformidade com regulamentos e leis aferido através do número de constatações administrativas e da relação entre o valor das constatações e o valor total das despesas; e à não conformidade com as Government Accounting Standards (GAS) avaliado com base no número de demonstrações financeiras que não foram apresentadas de acordo com as GAS.

Para o caso português, encontramos um estudo efetuado aos municípios portugueses, realizado entre 2013 e 2017, por Maldonado et al., (2019). Os autores apontam como principais determinantes da modificação de opinião reservas relacionadas com o não cumprimento das normas contabilísticas, nomeadamente no que se refere à mensuração e divulgação de ativos não correntes, depreciações/amortizações, subsídios a investimentos, dívidas a receber, investimentos em partes de capital, indo de encontro com as conclusões de Pamungkas et al., (2018).

Com base na análise nas CLC emitidas por auditores externos, o nosso objetivo é identificar os fatores que determinam a mudanças de opinião dos auditores das comunidades intermunicipais portuguesas. Serão analisados os motivos apresentados

pelos auditores para a opinião modificada, procurando estabelecer os fatores que justificam a existência de distorções nos relatórios e contas disponíveis.

Capítulo II – Auditoria nas Autarquias locais e Associações de Autarquias Locais

2.1 Enquadramento Legal

Aprovado pela Lei nº 73/2013, de 3 de setembro, e republicado pela Lei nº 51/2018, de 16 de agosto, o regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais prevê um conjunto de princípios fundamentais com o intuito de assegurar uma efetiva coordenação entre administração central e local no plano financeiro, assim como contribuir para o controlo orçamental e para a prevenção de situações de instabilidade e desequilíbrio financeiro.

2.1.1 Autarquias Locais

A definição de Autarquias Locais encontra-se espelhada no Artigo 235º da Constituição da República Portuguesa (CRP) que as define como pessoas coletivas territoriais dotadas de órgãos representativos e que têm como objetivo a prossecução de interesses próprios das populações respetivas. Nos termos do Artigo 82º, da Lei nº 5–A/2002, os órgãos das autarquias locais, estão sujeitos ao Princípio da Especialidade que determina que estes órgãos só podem deliberar no âmbito da sua competência e para a realização das atribuições que lhe são cometidas.

De acordo com o Artigo 236.º, n.º 1 da CRP, em Portugal continental, as autarquias locais compreendem os municípios, as freguesias e as regiões administrativas (as últimas ainda não estão instituídas).

Entende-se por municípios, nos termos da DGAL ¹(Direção Geral das Autarquias Locais), as autarquias locais que visam a prossecução de interesses próprios da população residente na circunscrição do concelho, mediante órgãos representativos por ela eleitos. Os municípios têm como atribuição, a promoção e salvaguarda dos interesses próprios das respetivas populações, em articulação com as freguesias. Nos termos da Lei nº 75/2013 de 12 de setembro, tendo em conta a organização dos municípios e o respetivo quadro de competências, a lei prevê a existência de dois órgãos representativos, sendo estes, a câmara municipal e a assembleia municipal.

A câmara municipal é o órgão executivo dos municípios, que é responsável pelo planeamento e desenvolvimento das atribuições municipais, pela gestão dos assuntos do município, de licenciamento, fiscalização e regulação. De acordo com o Artigo 33º da Lei

¹Disponíveis em <http://www.portalautarquico.dgal.gov.pt/pt-PT/administracao-local/entidades-autarquias/associacoes/> (última consulta dia 29/09/2019).

nº 75/2013 de 12 de setembro, compete às câmaras municipais elaborar e aprovar o relatório de atividades, e os documentos de prestação de contas e elaborar e executar as opções do plano e a proposta do orçamento.

A assembleia municipal constitui o órgão deliberativo dos municípios, ou seja, o órgão que toma as grandes decisões e define as orientações do respetivo município. Compete à assembleia municipal acompanhar a atividade da câmara municipal, aprovar e rever as opções de plano e a proposta de orçamento, apreciar os documentos de prestação de contas e o relatório de atividades, nos termos do Artigoº 25 da Lei nº 73/2013 de 12 de setembro.

Os resultados da gestão dos recursos públicos locais são provenientes das ações da assembleia municipal e da câmara municipal, uma vez que a primeira compete definir as principais linhas de orientação das políticas públicas locais e a segunda fazer executar tais políticas. A forma como os recursos públicos são geridos, influenciam o desempenho financeiro dos respetivos municípios.

Segundo o Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses (2017, pp 21), “A freguesia é a autarquia local de menor dimensão que, através órgãos representativos eleitos, visa a prossecução de interesses próprios da população residente numa subdivisão do concelho (circunscrição concelhia). Não obstante a sua grande importância histórica, a relevância do ponto de vista político, económico, administrativo e financeiro da freguesia não equivale à do município”.

No caso das freguesias, é de salientar que os seus órgãos representativos são compostos pela assembleia de freguesia e pela junta de freguesia. (Artigo 244º da CRP). A primeira está sujeita a competências de apreciação, fiscalização e de funcionamento, previstos no Artigo 9º e 10º da Lei nº 75/2013. São exemplos de algumas das suas competências, aprovar as opções do plano e a proposta de orçamento, bem como as suas revisões e acompanhar e fiscalizar a atividade da junta de freguesia.

As competências da junta de freguesia podem ser próprias ou delegadas, de acordo com o Artigo 33º da Lei nº 169/99 de 18 de setembro (alterada pela Lei nº 5–A/2002, de 11 de janeiro). Essas competências contam com um vasto leque de incumbências, sendo estas reforçadas pela publicação do Conselho Europeu dos Municípios e Regiões relativa às estruturas e competências dos governos locais na Europa, na qual é referido que as competências das freguesias em Portugal se resumem praticamente à manutenção de

estradas e parques, à cultura e desporto, ao ambiente e Emissão de Licenças para animais de companhia (CEMR, 2016), às quais poderíamos acrescentar outras competências previstas elaboração, submissão e revisão das opções do plano e a proposta do orçamento sujeitas à aprovação da assembleia.

As atribuições das freguesias, visam a promoção e a salvaguarda dos interesses próprios das respetivas populações, em conjunto com o município. Para além disso abrangem entre muitas outras, a gestão, o planeamento e a realização de investimentos, de acordo com o Artigo nº 7º da Lei nº 75/2013, de 12 de setembro.

As freguesias possuem, um reduzido conjunto de atribuições em comparação com os municípios, nomeadamente, no domínio do abastecimento público, educação, cultura, tempos livres e desporto, cuidados primários de saúde, ação social, proteção civil, ambiente e salubridade, desenvolvimento, ordenamento urbano e rural e proteção da comunidade, sendo, invariavelmente, confrontadas com poucos recursos financeiros, técnicos e humanos (Ruivo & Francisco, 1998).

Relativamente às responsabilidades das autarquias locais, apesar das freguesias e dos municípios disporem de autonomia financeira e patrimonial, encontram algumas limitações dada a existência da tutela administrativa sobre estas, refletida no Artigo 242.º da CRP e na Lei da Tutela Administrativa das Autarquias Locais (Lei nº 27/96, de 1 de agosto), que consiste na verificação do cumprimento da Lei por parte dos respetivos órgãos. Naturalmente que os órgãos que gerem os assuntos e dinheiros públicos têm responsabilidade acrescida, estes devem obedecer e respeitar a lei vigente no cumprimento das suas funções, porque caso contrário, poderão ser aplicadas sanções que podem levar à perda do mandato. As sanções estão previstas no Artigo 7º da Lei nº 27/96, de 1 de agosto.

2.1.2 Associações de Autarquias Locais

As associações de autarquias locais são constituídas pelas associações de freguesias e de municípios de fins específicos, pelas áreas metropolitanas e as CIM.

De acordo com o Artigo 108º da Lei nº 75/2013, “A constituição das associações de autarquias locais de fins específicos compete aos órgãos executivos colegiais dos municípios ou das freguesias interessados, ficando a eficácia do acordo constitutivo, que define os seus estatutos, dependente da aprovação pelos respetivos órgãos deliberativos”.

A sua constituição é feita por contrato, sendo outorgantes os presidentes dos órgãos executivos dos municípios ou das freguesias envolvidas, e deverá ser comunicada pela autarquia local em cuja circunscrição esteja sediada ao membro do Governo que tutela as autarquias locais.

Embora não integrem o objetivo deste estudo, as associações de autarquias locais de fins específicos, constituem uma forma de colaboração e cooperação entre as autarquias locais a considerar na análise das CIM, uma vez que podem funcionar como alternativa para os municípios que optem por não integrar a sua comunidade intermunicipal respetiva (Coutinho, 2019).

Ao contrário das CIM e das áreas metropolitanas, as associações de municípios e as associações de freguesias de fins específicos não incorporam no conceito de entidades intermunicipais, nos termos do Artigo 63º da Lei nº 75/2013, de 12 de setembro. Atualmente, em Portugal, existem 2 áreas metropolitanas (Porto e Lisboa) e 21 CIM.

Nos termos do Artigo 80º, da Lei nº 75/2013, de 12 de setembro, a “constituição das CIM compete às câmaras municipais, ficando a eficácia do acordo constitutivo, que define os seus estatutos, dependente da aprovação pelas assembleias municipais”. Estas são constituídas por contrato, sendo outorgantes os presidentes dos órgãos executivos dos municípios envolvidos.

Nos termos do Artigo 80º da Lei nº 75/2013, de 12 de setembro, “os estatutos de cada comunidade intermunicipal estabelecem obrigatoriamente cinco pontos, sendo eles , a denominação, contendo a referência à unidade territorial que integra, a sede e a composição da comunidade intermunicipal; os objetivos da comunidade intermunicipal; os bens, serviços e demais contributos com que os municípios concorrem para a prossecução das suas atribuições; a estrutura orgânica, o modo de designação e de funcionamento dos seus órgãos e as competências dos seus órgãos.”

Segundo o nº1 do Artigo 81º da Lei nº 75/2013, de 12 de setembro, “as CIM destinam-se à prossecução dos seguintes fins públicos:

- a) Promoção do planeamento e da gestão da estratégia de desenvolvimento económico, social e ambiental do território abrangido;
- b) Articulação dos investimentos municipais de interesse intermunicipal;

- c) Participação na gestão de programas de apoio ao desenvolvimento regional, designadamente no âmbito do Quadro de Referência Estratégica Nacional (QREN);
- d) Planeamento das atuações de entidades públicas, de carácter supramunicipal.”

No que diz respeito ao financiamento, nomeadamente às receitas das entidades intermunicipais, estas dispõem de património e finanças próprios. O primeiro é constituído pelos bens e direitos transferidos ou adquiridos a qualquer título. Nos termos do nº 3 do Artigo 68º da Lei 73/2013, os recursos financeiros da entidade intermunicipal abrangem:

- a) “O produto das contribuições e transferências dos municípios que a integram, incluindo as decorrentes da delegação de competências;
- b) As transferências decorrentes da delegação de competências do Estado ou de qualquer outra entidade pública;
- c) As transferências decorrentes de contratualização com quaisquer entidades públicas ou privadas;
- d) Os montantes de cofinanciamentos europeus;
- e) As dotações, subsídios ou comparticipações;
- f) As taxas devidas à entidade intermunicipal;
- g) Os preços relativos aos serviços prestados e aos bens fornecidos;
- h) O rendimento de bens próprios, o produto da sua alienação ou da atribuição de direitos sobre eles;
- i) Quaisquer acréscimos patrimoniais, fixos ou periódicos, que, a título gratuito ou oneroso, lhes sejam atribuídos por lei, contrato ou outro ato jurídico;
- j) As transferências do Orçamento do Estado, nos termos do Artigo seguinte;
- k) Quaisquer outras receitas permitidas por lei.”

Para além das receitas anteriormente referidas, as entidades intermunicipais ainda recebem transferências do Orçamento do Estado no montante equivalente a 1% do FEF dos municípios que integram a respetiva área metropolitana e 0,5% do FEF dos que integram a respetiva comunidade intermunicipal. Os montantes acima mencionados estão

distribuídos em vários critérios, e consistem em premiar as entidades intermunicipais que progridam relativamente ao ano anterior, sendo assim, 60% diz respeito ao índice de competitividade, ao índice de sustentabilidade e índice de qualidade ambiental, valendo 20% cada, os restantes 40% estão atribuídos aos resultados globais do índice sintético de desenvolvimento regional (ISDR).

São consideradas despesas para as entidades intermunicipais, os encargos decorrentes da prossecução das suas atribuições.

Segundo a DGAL², as entidades intermunicipais, em título de resumo, têm atribuições no âmbito do planeamento e desenvolvimento regional e na prestação de serviços públicos essenciais, promovendo a articulação entre os municípios e os serviços da administração central em vários domínios.

2.2 Enquadramento Contabilístico

Até 2007, em Portugal as auditorias às Autarquias Locais eram realizadas pelo Tribunal de Contas, pela Inspeção Geral das Finanças e pela Inspeção Geral da Administração Local. De modo a proporcionar maior transparência e evitar más práticas na auditoria, o governo reforçou a lei das finanças locais (Lei nº2/2007 de 15 de janeiro),

Tal como já referido e de acordo com Pearson (2014), o papel da auditoria no governo tende a acompanhar as mudanças nas exigências do setor público, exigências essas que são determinadas por alterações regulatórias conduzindo a que o papel da auditoria se adapte às mudanças na gestão pública.

Segundo os nº 1 e 3 do Artigo 48º da Lei nº2/2007 de 15 de janeiro, “as contas anuais dos municípios e das associações de municípios que detenham capital em fundações ou em entidades do sector empresarial local devem ser verificadas por auditor externo”, competindo ao auditor proceder à revisão legal das contas, anualmente.

Em 2013, a Lei nº2/2007 de 15 de janeiro, foi revogada pela Lei nº 73/2013, de 03 de setembro e alargou a gama de autoridades locais sujeitas a auditoria externa a todos os municípios que possuem sistema contabilístico.

² <http://www.portalautarquico.dgal.gov.pt/pt-PT/administracao-local/entidades-autarquicas/associacoes/> (consultado em 30/09/2019)

Contabilisticamente falando, nos termos do Artigo 2º do pelo Decreto-Lei n.º 54-A 99, de 22 de fevereiro, o “POCAL é de carácter obrigatório e é “aplicável a todas as autarquias locais, áreas metropolitanas, as assembleias distritais, as associações e municípios de direito público, bem como as entidades que, por lei, estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais”.

O novo regime contabilístico para as autarquias locais compreende os princípios orçamentais e contabilísticos, o plano de contas, os documentos previsionais e de prestação de contas, o sistema contabilístico, critérios e métodos específicos de contabilização e controlo interno.

O principal objetivo do POCAL, segundo na parte introdutória do Decreto-Lei n.º 54-A 99, consiste na “criação de condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais e permita:

- a) O controlo financeiro e a disponibilização de informação para os órgãos autárquicos, concretamente o acompanhamento da execução orçamental numa perspetiva de caixa e de compromissos;
- b) O estabelecimento de regras e procedimentos específicos para a execução orçamental e modificação dos documentos previsionais, de modo a garantir o cumprimento integrado, a nível dos documentos previsionais, dos princípios orçamentais, bem como a compatibilidade com as regras previsionais definidas;
- c) Atender aos princípios contabilísticos definidos no POCP, retomando os princípios orçamentais estabelecidos na lei de enquadramento do Orçamento do Estado, nomeadamente na orçamentação das despesas e receitas e na efetivação dos pagamentos e recebimentos;
- d) Na execução orçamental, devem ser tidos sempre em consideração os princípios da mais racional utilização possível das dotações aprovadas e da melhor gestão de tesouraria;
- e) Uma melhor uniformização de critérios de previsão, com o estabelecimento de regras para a elaboração do orçamento, em particular no que respeita à previsão das principais receitas, bem como das despesas mais relevantes das autarquias locais;

- f) A obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional;
- g) A disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada autarquia local.

O presente diploma define o regime de contabilidade autárquica a que passam a ficar sujeitos os municípios, as freguesias, as associações de municípios e de freguesias de direito público e ainda as áreas metropolitanas e todas as entidades que, por lei, estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais.”

O POCAL define dois regimes de organização contabilística: um regime completo e um regime simplificado. O regime completo aplica-se a todas as autarquias locais (e entidades equiparadas para efeitos do POCAL), cuja receita é igual ou superior a 5.000 vezes o índice 100 da escala indiciária das carreiras do regime geral da função pública que, desde 2009, corresponde a 343,28€. Deste modo, as entidades com valor de receitas iguais ou superiores a 1 716 400€ estão sujeitas a este tipo de regime, as restantes enquadram no regime simplificado. É de salientar que às associações de municípios e às CIM é aplicável o regime completo.

Segundo a nota informativa 10/2014 da CCDRN, “a grande diferença entre os dois regimes advém do tipo de organização contabilística a que estão obrigados. Na medida em que as autarquias locais e entidades equiparadas sujeitas ao regime simplificado aplicam unicamente a contabilidade orçamental, enquanto as sujeitas ao regime completo utilizam, de uma forma articulada, a contabilidade orçamental, a patrimonial e a de custos”.

Para garantir boas práticas de gestão e garantir maior fiabilidade, isenção e rigor na prestação de contas, as entidades sujeitas ao regime simplificado podem recorrer a um ROC a fim de este emitir um parecer relativamente a prestação de contas, não estando obrigadas a CLC.

Relativamente à prestação de contas e de acordo com o Artigo 79º, da Lei 73/2013 de 3 de setembro, as autarquias locais, as entidades intermunicipais, as entidades associativas municipais e as entidades do setor empresarial local disponibilizam os documentos previsionais e de prestação de contas dos últimos dois anos, no respetivo sítio eletrónico.

Por outro lado, as entidades em que se aplica o regime completo, estão vinculadas à CLC por parte de um auditor externo e sujeitas à intervenção de um ROC para efeitos de emissão de pareceres sobre as mesmas.

No que diz respeito aos auditores externos, é de salientar, as suas responsabilidades. Estas estão previstas no Artigo 77º, da Lei 73/2013, de 3 de setembro, e caracterizam-se por:

- “Verificar a regularidade dos livros, registos contabilísticos e documentos que lhes servem de suporte;
- Participar aos órgãos municipais competentes as irregularidades, bem como os factos que considere reveladores de graves dificuldades na prossecução do plano plurianual de investimentos do município;
- Proceder à verificação dos valores patrimoniais do município, ou por ele recebidos em garantia, depósito ou outro título;
- Remeter semestralmente aos órgãos executivo e deliberativo da entidade informação sobre a respetiva situação económica e financeira; e
- Emitir parecer sobre os documentos de prestação de contas do exercício, nomeadamente sobre a execução orçamental, o balanço e a demonstração de resultados individuais e consolidados e anexos às demonstrações financeiras exigidas por lei ou determinados pela assembleia municipal”.

As contas das autarquias locais são constituídas pelo balanço, demonstração de resultados, mapas de execução orçamental (mapa de controlo orçamental da despesa e da receita, mapa de fluxo de caixa e mapa de operações de tesouraria), as demonstrações financeiras e relatório de gestão.

Este estudo tem como objetivo central analisar os determinantes da opinião modificada dos auditores nas CIM, para tal foram recolhidas as Certificações Legais de Conta emitidas pelos ROC, disponibilizadas nos sites das CIM.

O seguinte estudo segue uma abordagem longitudinal, analisando os relatórios de CLC das CIM no período de 2014 a 2018 e pretende relembrar os objetivos apresentados nos capítulos anteriores e descrever os métodos de investigação adotados.

Na sequência da revisão de literatura realizada nos capítulos anteriores no âmbito do tema escolhido para este estudo, os capítulos III e IV procuram:

- Apresentar e delimitar o âmbito e objetivo do estudo;
- Explicar a metodologia usada para responder às questões de investigação levantadas;
- Fonte e recolha de dados;
- Caracterizar a amostra;
- Tratamento de dados; e
- Analisar os resultados encontrados.

3.1 Âmbito e objetivos do estudo

Para este estudo, foram recolhidas as Certificações Legais de Conta emitidas por auditores externos das 21 CIM portuguesas. O horizonte temporal definido foi de 2014 a 2018.

Este estudo tem como objetivo central analisar os determinantes da opinião modificada dos auditores nas CIM, para isso pretende-se analisar as seguintes questões de literatura:

- ✓ Q1: Que tipos de opinião são emitidas nas CLC das CIM?
- ✓ Q2: Quais os fatores que condicionam a mudança de opinião dos auditores nas CIM?
- ✓ Q3: Que ênfases são mais frequentes no período em análise?

3.2 Metodologias de Investigação

Segundo Ellram (1996), o interesse pelos métodos empíricos vem aumentando devido à necessidade de incorporar dados reais às investigações e, com isto, obter resultados mais efetivos. Para Fortin (1999) a metodologia é muito importante, uma vez que esta “assegura a fiabilidade e qualidade dos resultados da investigação”.

A investigação metodológica consiste num processo sistemático, organizado e objetivo de procura de conhecimento. Segundo Quivy & Campenholdt (2003), o investigador deverá procurar enunciar os propósitos da investigação na forma de uma “pergunta de partida”, de forma a exprimir rigorosamente o que procura compreender e saber.

Para Fortin (1999), “a etapa inicial no processo de investigação consiste em encontrar um domínio de investigação que interesse ou preocupe o investigador e se revista de importância para a disciplina”. O mesmo autor defende que o processo de investigação pode ser repartido em 3 fases: concetual, metodológica e empírica.

A primeira fase é fundamental num processo de investigação, uma vez que é a fase em que definimos qual a natureza do problema que pretendemos explorar. Esta fase está dividida em várias etapas, sendo elas:

- ✓ A escolha do tema e formulação do problema da investigação, tendo estes que demonstrar que a exploração empírica da questão é pertinente e que está suscetível de contribuir para o avanço dos conhecimentos (Fortin, 1999);
- ✓ A revisão da literatura, para além de permitir determinar o nível dos conhecimentos face ao problema da investigação, permite também determinar as teorias e os conceitos que servirão de quadro de referências;
- ✓ A elaboração do quadro de referências define e determina a perspetiva do estudo segundo a qual o problema de investigação será abordado, orienta a formulação das questões de investigação. Yin (2003) afirma que o passo mais importante para a escolha do tipo de pesquisa é, provavelmente, a seleção das questões de investigação. O autor aconselha tempo e paciência na realização desta tarefa, sugere questões iniciadas por “porquê” e “como”, pois acredita que assim se revelam mais adequadas à utilização de estudos de caso como estratégia preferencial de investigação; e
- ✓ Enuncia o objetivo e as questões de investigação, o objetivo consiste num enunciado que indica claramente o que o investigador tem intenção de fazer no decurso do estudo. De acordo com o tipo de investigação formular-se-ão as questões ou as hipóteses.

A fase metodológica é a fase onde o investigador define os métodos que pretende utilizar para obter respostas às questões de investigação, para determinar a população e a amostra, definir variáveis e escolher os métodos de recolha e de análise dos dados (Fortin, 1999).

A fase empírica consiste no processo de recolha e análise dos dados em função do objeto de estudo, interpretação e comunicação dos resultados.

3.3 Método Qualitativo e Quantitativo

Para Yin (2003) a análise qualitativa é a mais relevante que o estudo do caso empírico, pois foca a recolha e armazenamento dos dados e a hipótese de os mesmos serem posteriormente alvo de nova análise.

Para Bogdan & Biklen (1994) “utilizamos a expressão investigação qualitativa como um termo genérico que agrupa diversas estratégias de investigação que partilham determinadas características”. Com o método qualitativo, pretende-se traduzir em números, opiniões e informações, para as classificar e analisar, recorrendo a técnicas estatísticas tais como: percentagem, média, moda, mediana, desvio-padrão, coeficiente de correlação, análise de regressão, entre outras. No desenvolvimento de uma pesquisa desta natureza devem-se formular hipóteses e classificar a relação entre as variáveis, de modo a garantir a precisão dos resultados e a evitar contradições no processo de análise e interpretação (Provdanov & Freitas, 2013).

Segundo Malhotra (2001, p.155), “a investigação qualitativa proporciona uma melhor visão e compreensão do contexto do problema, enquanto a investigação quantitativa procura quantificar os dados e aplica alguma forma da análise estatística”. A investigação qualitativa pode ser utilizada para explicar os resultados obtidos pela investigação quantitativa. Na investigação quantitativa, a determinação da composição e do tamanho da amostra é um processo no qual a estatística se tornou o meio principal.

Provdanov & Freitas (2013) defendem que os métodos de investigação qualitativos e quantitativos estão interligados. Contudo, na tabela 2, estão refletidas as diferenças entre dois tipos de métodos.

Tabela 2: Comparação entre pesquisa qualitativa e quantitativa

<i>Ponto de Comparação</i>	<i>Pesquisa Qualitativa</i>	<i>Pesquisa Quantitativa</i>
<i>Foco da pesquisa</i>	Qualidade (natureza e essência)	Quantidade (quantos, quanto)
<i>Raízes filosóficas</i>	Fenomenologia, interação simbólica	Positivismo, empirismo, lógico
<i>Frases associadas</i>	Trabalho de campo, etnografia, naturalismo, subjetivismo	Experimental, empírico, estatístico
<i>Metas de investigação</i>	Compreensão, descrição, descoberta, generalização, hipótese	Previsão, controle, descrição, confirmação, teste de hipótese
<i>Ambiente</i>	Natural, familiar	Artificial, não natural
<i>Amostra</i>	Pequena, não representativa	Grande, ampla
<i>Recolha de dados</i>	Pesquisador como principal instrumento (entrevista, observação)	Instrumentos manipulados (escala, teste, questionário, etc)
<i>Modo de análise</i>	Indutivo (pelo pesquisador)	Dedutivo (pelo método estatístico)

Fonte: Provdanov & Freitas (2013) - Elaboração Própria

Vários são os autores que têm argumentado sobre a inconveniência de definir limites entre os estudos qualitativos e quantitativos nas investigações, devendo ser afastada a ideia de que somente o que é mensurável teria validade científica.

De acordo com Demo (2002), a ciência prefere o tratamento quantitativo, uma vez que é mais apto aos aperfeiçoamentos formais: a quantidade pode ser testada, verificada, experimentada e mensurada. Por outro lado, Moreira (2002) defende que a diferença entre a investigação quantitativa e a qualitativa vai além da simples escolha de estratégias de investigação e procedimentos de recolha de dados.

Para Flick (2004) adotar a prática de combinar análise quantitativa e qualitativa proporciona maior nível de credibilidade e validade aos resultados da investigação, evitando a limitação de uma única opção de análise.

Neste estudo, tendo em conta a natureza da investigação e o tipo de informação a recolher vão ser conjugados os dois métodos de investigação, qualitativa e quantitativa. A investigação qualitativa permite a recolha dos dados descritivos obtidos através da análise dos relatórios de auditoria emitidos, por outro lado a investigação quantitativa permite quantificar os dados e aplicar análises estatísticas a fim de responder às questões colocadas, nomeadamente quais os determinantes da modificação de opinião dos

auditores, que tipos de opinião são emitidas nas CLC e que reservas e ênfases são mais frequentes.

No capítulo IV serão apresentados a fonte e recolha de dados, a caracterização da amostra o método de tratamento de dados e a análise dos resultados encontrados.

Tendo esta dissertação como foco a temática os determinantes da modificação de opinião das CLC das CIM em Portugal, procuramos dar resposta às questões de investigação apresentadas no capítulo III:

- ✓ Q1: Que tipos de opinião são emitidas nas CLC das CIM?
- ✓ Q2: Quais os fatores que condicionam a mudança de opinião dos auditores nas CIM?
- ✓ Q3: Que ênfases são mais frequentes no período em análise?

e resultantes das da literatura, as quais necessitam de ser testadas face aos resultados obtidos, procedendo-se então à discussão dos resultados.

4.1 Fonte e recolha de dados

A fonte utilizada para a recolha dos dados consistiu na observação documental recolhida nas páginas de internet das respetivas CIM, onde foram recolhidos os relatórios de contas e as CLC dos anos em análise.

O relatório e contas contêm informação sobre quais dos dois regimes de organização contabilística comunidade intermunicipal está sujeita, se é o regime completo ou o regime simplificado. Para além disso também nos dá informação sobre as contas do balanço, das demonstrações de resultados, os mapas de execução orçamental, os anexos às demonstrações financeiras, como por exemplo modificações orçamentais da despesa e da receita, assim como subsídios obtidos e concedidos.

Para este estudo é importante a análise dos mapas orçamentais porque é nesse mapa que conseguimos detetar o montante das receitas anuais e por conseguinte verificar se as CIM estão obrigadas a CLC.

4.2 Caracterização da amostra

Segundo a DGAL, em Portugal, existem 21 CIM (Figura 3), nomeadamente: a CIM do Alentejo Central, do Alentejo Litoral, do Algarve, do Alto Alentejo, do Alto Minho, do Alto Tâmega, do Ave, do Baixo Alentejo, da Beira Baixa, das Beiras e Serra da Estrela, do Cávado, do Douro, do Lezíria do Tejo, do Médio Tejo, do Oeste, da Região Coimbra, da Região de Aveiro, da Região de Leiria, do Tâmega e Sousa, das Terras de Trás-os-Montes e de Viseu Dão Lafões. Os municípios que constituem as CIM estão descritos no Anexo I.

Figura 3: Entidades Intermunicipais



Fonte: Associação Nacional Municípios Portugueses³

Para Coutinho (2019) e nos termos do Artigo 80º da Lei nº 75/2013, de 12 de setembro, qualquer município tem o direito potestativo de aderir a uma comunidade intermunicipal, desde que integre uma unidade territorial em que já exista uma. A integração tem que ser deliberada pela câmara municipal e aprovada pela respetiva assembleia municipal e comunicada à comissão executiva intermunicipal, sem necessidade de autorização ou aprovação dos restantes municípios. No entanto, o número cinco do mesmo Artigo proíbe a constituição de CIM que tenham uma população que somada seja inferior a 85 000 habitantes ou com um número de municípios inferior a cinco.

Na tabela 3 é apresentado o número de habitantes por comunidade intermunicipal. A sua análise permite-nos concluir que apenas a Comunidade Intermunicipal da Beira Baixa (CIMBB) não atinge os 85000 habitantes previsto na lei. No entanto, a CIMBB é constituída por mais de cinco municípios, nomeadamente Castelo Branco, Idanha-a-Nova, Oleiros, Penamacor, Proença-a-Nova e Vila Velha de Ródão.

³ <https://www.anmp.pt/index.php/municipios/comunidades-intermunicipais-e-areas-metropolitanas> (última consulta dia 29/09/2019).

Tabela 3: Número de habitantes por comunidade intermunicipal

<i>Comunidade Intermunicipal</i>	<i>Número de Habitantes em 2018</i>
<i>Algarve</i>	438864
<i>Região de Coimbra</i>	434015
<i>Tâmega e Sousa</i>	417268
<i>Ave</i>	412669
<i>Cávado</i>	403891
<i>Região de Aveiro</i>	362100
<i>Oeste</i>	356785
<i>Região de Leiria</i>	284492
<i>Viseu Dão Lafões</i>	252220
<i>Lezíria do Tejo</i>	237318
<i>Médio Tejo</i>	232849
<i>Alto Minho</i>	230954
<i>Beiras e Serra da Estrela</i>	213326
<i>Douro</i>	191101
<i>Alentejo Central</i>	152865
<i>Baixo Alentejo</i>	116557
<i>Terras de Trás-os-Montes</i>	107860
<i>Alto Alentejo</i>	105479
<i>Alentejo Litoral</i>	93259
<i>Alto Tâmega</i>	86466
<i>Beira Baixa</i>	80782

Fonte: Instituto Nacional de Estatística ⁴(INE) - Elaboração Própria

Segundo os dados disponíveis no INE, todas as CIM preenchem os requisitos previstos no nº5 do Artigo 80º da Lei nº 75/2013, de 12 de setembro.

4.3 Tratamento de dados

4.3.1 Relatório e Contas

O estudo foi desenvolvido para um horizonte temporal de cinco anos, tendo por base a análise das CLC das CIM. Conforme mencionado anteriormente, as CI são obrigadas a disponibilizar no respetivo site os relatórios de contas dos dois últimos anos, nos termos do Artigo 79º, da Lei nº 73/2013 de 3 de setembro. Na tabela 4, verificamos que nem todas as CIM cumprem esta obrigação.

⁴ Elaboração baseada segundo os dados disponíveis

https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_indicadores&contexto=pi&indOcorrCod=0008273&seITab=tab0 (última consulta dia 30/09/2019).

Tabela 4: CIM que disponibilizam Relatório e Contas

<i>Comunidade Intermunicipal</i>	<i>2014</i>	<i>2015</i>	<i>2016</i>	<i>2017</i>	<i>2018</i>
<i>Alentejo Central</i>	✓	✓	✓	✗	✗
<i>Alentejo Litoral</i>	✓	✓	✓	✓	✓
<i>Algarve</i>	✓	✓	✓	✓	✓
<i>Alto Alentejo</i>	✓	✓	✓	✓	✗
<i>Alto Minho</i>	✓	✓	✓	✓	✓
<i>Alto Tâmega</i>	✓	✓	✓	✓	✗
<i>Ave</i>	✓	✗	✗	✗	✗
<i>Baixo Alentejo</i>	✓	✓	✓	✓	✓
<i>Beira Baixa</i>	✓	✓	✓	✓	✓
<i>Beiras e Serra da Estrela</i>	✓	✓	✓	✓	✓
<i>Cávado</i>	✓	✓	✓	✗	✗
<i>Douro</i>	✓	✓	✗	✗	✗
<i>Lezíria do Tejo</i>	✓	✓	✓	✓	✓
<i>Médio Tejo</i>	✓	✓	✓	✓	✓
<i>Oeste</i>	✓	✓	✓	✗	✗
<i>Região Coimbra</i>	✓	✓	✓	✓	✗
<i>Região de Aveiro</i>	✓	✓	✓	✓	✓
<i>Região de Leiria</i>	✗	✗	✗	✗	✗
<i>Tâmega e Sousa</i>	✓	✓	✓	✓	✓
<i>Terras de Trás-os-Montes</i>	✗	✗	✗	✓	✓
<i>Viseu Dão Lafões</i>	✓	✓	✓	✓	✓

Fonte: Elaboração Própria

Fonte: site das CIM

Considerando que os “✓” são as CIM que disponibilizam o Relatório e Contas e os “✗” as que não disponibilizam, podemos concluir que cerca de 77% das CIM publicaram os seus RC nos respetivos sites.

A recolha dos relatórios e contas (RC) foi efetuada nas páginas de internet das respetivas CIM e foi possível obter 81 relatórios. Das 21 CIM, 11 possuíam informações para todo o período de análise, 3 para apenas quatro anos económicos, 3 para três, 2 para dois e apenas 1 para um. É de salientar que a CIM da Região de Leiria, não tem nenhum RC disponível, apenas tem o plano de atividades e orçamento para os anos de 2016 a 2018, reduzindo a amostra deste estudo para 20 comunidades intermunicipais.

Os Relatórios e Contas recolhidos apresentam em geral uma breve introdução à comunidade intermunicipal, onde estão descritos os objetivos e os seus serviços, para além disso também inclui o balanço, a demonstração de resultados, os fluxos de caixa e operações de tesouraria, o relatório de gestão e o mapa de execução orçamental da despesa e da receita.

4.3.2 CIM obrigadas a CLC

Analisando o mapa de execução orçamental, concluímos que são exemplos de receitas os impostos, juros de mora, taxas e outras contribuições (receitas correntes) e pelas receitas patrimoniais que consistem nas entradas de dinheiro relativas à exploração, arrendamento ou alienação de bens imóveis.

Como referido no ponto 2.2 do capítulo anterior, as CIM cujas receitas são iguais ou superiores a 1.716.400 € estão sujeitas a CLC. Na tabela seguinte (tabela 5), apresentamos a situação de todas as CIM analisadas, entre 2014 a 2018. Os montantes das receitas do horizonte temporal deste estudo estão mencionados no Anexo II.

Tabela 5: CIM com um nível de receitas sujeitas a CLC

<i>Comunidade Intermunicipal</i>	<i>2014</i>	<i>2015</i>	<i>2016</i>	<i>2017</i>	<i>2018</i>
<i>Alentejo Central</i>	<i>S</i>	<i>S</i>	<i>S</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
<i>Alentejo Litoral</i>	<i>S</i>	<i>S</i>	<i>N</i>	<i>N</i>	<i>N</i>
<i>Algarve</i>	<i>N</i>	<i>N</i>	<i>N</i>	<i>N</i>	<i>N</i>
<i>Alto Alentejo</i>	<i>S</i>	<i>S</i>	<i>N</i>	<i>N</i>	<i>x</i>
<i>Alto Minho</i>	<i>S</i>	<i>S</i>	<i>S</i>	<i>S</i>	<i>S</i>
<i>Alto Tâmega</i>	<i>N</i>	<i>N</i>	<i>N</i>	<i>N</i>	<i>x</i>
<i>Ave</i>	<i>N</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
<i>Baixo Alentejo</i>	<i>N</i>	<i>N</i>	<i>N</i>	<i>N</i>	<i>N</i>
<i>Beira Baixa</i>	<i>N</i>	<i>N</i>	<i>N</i>	<i>N</i>	<i>N</i>
<i>Beiras e Serra da Estrela</i>	<i>N</i>	<i>N</i>	<i>N</i>	<i>N</i>	<i>N</i>
<i>Cávado</i>	<i>N</i>	<i>S</i>	<i>N</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
<i>Douro</i>	<i>N</i>	<i>N</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
<i>Lezíria do Tejo</i>	<i>S</i>	<i>S</i>	<i>S</i>	<i>S</i>	<i>S</i>
<i>Médio Tejo</i>	<i>S</i>	<i>S</i>	<i>S</i>	<i>S</i>	<i>S</i>
<i>Oeste</i>	<i>S</i>	<i>S</i>	<i>S</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
<i>Região Coimbra</i>	<i>N</i>	<i>S</i>	<i>N</i>	<i>N</i>	<i>x</i>
<i>Região de Aveiro</i>	<i>N</i>	<i>N</i>	<i>N</i>	<i>S</i>	<i>S</i>
<i>Tâmega e Sousa</i>	<i>S</i>	<i>S</i>	<i>S</i>	<i>S</i>	<i>S</i>
<i>Terras de Trás-os-Montes</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>N</i>	<i>N</i>
<i>Viseu Dão Lafões</i>	<i>N</i>	<i>S</i>	<i>N</i>	<i>S</i>	<i>N</i>

Fonte: Elaboração Própria

Fonte: Relatórios de Contas (mapa de execução orçamental da receita)

Assumindo que o “S” são as CIM com receita superior a 1 716 400€ o “N” as que não são, concluímos que 55% das CI, não estão sujeitas a CLC, sendo estas a CIM do Algarve, do Alto Tâmega, do Ave, do Baixo Alentejo, da Beira Baixa, das Beiras e Serra da Estrela, do Douro e da Terra de Trás-os-Montes.

Embora a CIM do Algarve e a CIM das Beiras e Serra da Estrela não atinjam o nível de receita máxima em nenhum dos anos deste estudo, foram alvo de CLC (tabela 6). O primeiro nos anos compreendidos entre 2014 e 2016, o segundo em 2018.

Tabela 6: Receitas das CIM do Algarve e da Beira Baixa

<i>Comunidade Intermunicipal</i>	<i>2014</i>	<i>2015</i>	<i>2016</i>	<i>2018</i>
<i>Algarve</i>	987.267 €	1.080.177 €	1.055.189 €	
<i>Beiras e Serra da Estrela</i>				1.702.934,95 €

Fonte: Relatórios e Contas da CIM do Algarve e das Beiras e Serra da Estrela -

Elaboração própria

Como um dos objetivos deste estudo é apreciar as modificações de opinião dos auditores relativamente às CLC, embora as CIM do Algarve e da Beira Baixa não estejam obrigadas, iremos incluir na amostra, passando esta a incidir sobre 14 CIM (Alentejo Central, Alentejo Litoral, Alto Alentejo, Alto Minho, Algarve, Beiras e Serra da Estrela, Cávado, Lezíria do Tejo, Médio Tejo, Oeste, Região Coimbra, Região de Aveiro, Tâmega e Sousa e Viseu Dão Lafões).

4.4 CIM com CLC disponível

A CLC só pode ser elaborada depois de se “efetuar o exame das contas exprimindo então o revisor a sua opinião de que as demonstrações financeiras individuais e/ou consolidadas apresentam, ou não, de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da entidade, bem como os seus resultados e fluxos de caixa” (Costa, 2010, pp 664).

Nesta fase do estudo, é crucial detetar que entidades estavam obrigadas a disponibilizar as suas certificações legais de contas e se o fizeram. Tendo em conta a tabela 7, não foi possível analisar o conteúdo de 30% das CLC obrigatórias, por não estarem publicadas nos sites das respetivas CIM.

Das 12 CIM que tinham esta obrigação, 5 não cumpriram a obrigação legal de disponibilizar a CLC, nomeadamente a CIM do Alentejo Litoral, a CIM do Alto Alentejo, a CIM do Cávado, a CIM de Coimbra e a CIM de Viseu Dão Lafões. A Região de Aveiro apenas disponibilizou a CLC de 2018.

Tabela 7: CIM com CLC disponível

<i>Comunidade Intermunicipal</i>	<i>2014</i>	<i>2015</i>	<i>2016</i>	<i>2017</i>	<i>2018</i>
<i>Alentejo Central</i>	1	1	1	x	x
<i>Alentejo Litoral</i>	0	0	x	x	x
<i>Alto Alentejo</i>	0	0	x	x	x
<i>Alto Minho</i>	1	1	1	1	1
<i>Algarve</i>	1	1	1		
<i>Beiras e Serra da Estrela</i>					1
<i>Cávado</i>	x	0	x	x	x
<i>Lezíria do Tejo</i>	1	1	1	1	x
<i>Médio Tejo</i>	1	1	1	1	1
<i>Oeste</i>	1	1	1	x	x
<i>Região Coimbra</i>	x	0	x	x	x
<i>Região de Aveiro</i>	x	x	x	0	1
<i>Tâmega e Sousa</i>	1	1	1	1	1
<i>Viseu Dão Lafões</i>	x	0	x	0	x
Total	7	7	7	4	5

Fonte: Elaboração Própria

4.5 Determinantes da modificação de opinião do auditor

Da observação dos conteúdos das 30 CLC das CIM entre os anos de 2014 a 2018 podemos classificar as opiniões emitidas pelo ROC por tipos de opinião: não modificada, modificada ou ênfase e parágrafos de outras matérias de modo a determinar a modificação de opinião dos revisores, as frequências das reservas e das ênfases mais comuns.

Seguindo para a metodologia de análise de conteúdo, a análise dos relatórios de auditoria coletados foi realizada e identificamos 17 relatórios com uma opinião não modificada (S), 3 relatórios com opinião modificada (M) e 10 relatórios com ênfase e parágrafos de outras matérias (E). Destacando que a CIM do Alentejo Central, ao longo dos 3 anos em que disponibilizou o relatório de auditoria, manteve a CLC com uma opinião não modificada.

Tabela 8: Tipo de opinião das Entidades Intermunicipais

<i>Comunidade Intermunicipal</i>	<i>2014</i>	<i>2015</i>	<i>2016</i>	<i>2017</i>	<i>2018</i>
<i>Alentejo Central</i>	<i>S</i>	<i>S</i>	<i>S</i>	<i>×</i>	<i>×</i>
<i>Alto Minho</i>	<i>E</i>	<i>S</i>	<i>S</i>	<i>S</i>	<i>S</i>
<i>Algarve</i>	<i>M</i>	<i>E</i>	<i>E</i>		
<i>Beiras e Serra da Estrela</i>					<i>S</i>
<i>Lezíria do Tejo</i>	<i>E</i>	<i>E</i>	<i>E</i>	<i>E</i>	<i>×</i>
<i>Médio Tejo</i>	<i>E</i>	<i>S</i>	<i>S</i>	<i>S</i>	<i>S</i>
<i>Oeste</i>	<i>E</i>	<i>S</i>	<i>S</i>	<i>×</i>	<i>×</i>
<i>Região de Aveiro</i>	<i>×</i>	<i>×</i>	<i>×</i>	<i>×</i>	<i>M</i>
<i>Tâmega e Sousa</i>	<i>M</i>	<i>E</i>	<i>S</i>	<i>S</i>	<i>S</i>

Fonte: Elaboração Própria

Segundo a tabela 8, a análise dos três relatórios disponíveis com modificações de opinião permitiu-nos identificar três fatores recorrentes relacionados a: ativos fixos tangíveis, subsídios ao investimento e a impossibilidade de comparar contas face a anos anteriores.

De lembrar que com a adoção do POCAL em 2002 impos às autarquias locais a obrigação de apresentar documentos contabilísticos que reflitam a sua atividade financeira, económica e patrimonial. Em Moura (2011) já foram identificadas áreas de alto risco de distorção do material nos municípios, nomeadamente: os ativos fixos, a depreciação e subsídios ao investimentos, principalmente devido à existência não identificada ou propriedades não registadas, inventário inicial incorreto de ativos, transferências incorretas ou falta de transferência para ativos fixos de ativos em progresso, impactos nas amortizações de ativos e problemas em relação à propriedade do ativo.

Os três fatores recorrentes devem-se:

- 1) À falta de informação relativamente ao local onde se encontra a sede da comunidade da Região de Aveiro, deste modo não foi possível determinar com fiabilidade o valor do imóvel. Por esse motivo não foi possível aos auditores emitirem uma opinião sobre os saldos das rubricas de Terrenos e Edifícios e Imobilizações em curso;
- 2) À má contabilização dos subsídios ao investimento associados aos ativos na CIM do Tâmega e Sousa, provocando uma sobrevalorização materialmente relevante nos fundos próprios e por consequência uma subvalorização do passivo e resultados do período; e

- 3) A falta de comparação de contas, é considerada uma limitação para o auditor, visto que poderiam revelar-se necessários procedimentos de revisão e outros ajustes de contas, caso a CIM do Algarve tivesse sido auditada em 2013.

4.6 Ênfases

Correspondendo uma ênfase a um “parágrafo incluído no relatório do auditor que se refere a uma matéria apropriadamente apresentada ou divulgada nas demonstrações financeiras que, no julgamento do auditor, é de importância tal que é fundamental para a compreensão das demonstrações financeiras por parte dos utilizadores” (ISA 706R), um terço das CLC observadas, entre 2014 e 2018, apresentam parágrafos de ênfase.

As ênfases mais frequentes do revisor nas CLC analisadas no período do estudo são:

- ✓ Falta de um sistema de contabilidade de custos;
- ✓ Saldos de abertura do exercício incorretos;
- ✓ Contas não comparáveis;
- ✓ Extinção de empresas participadas;
- ✓ Resolução de reservas de anos anteriores;
- ✓ Subsídios aos investimentos não reembolsáveis; e
- ✓ Princípio da especialização de exercícios mais completo e rigoroso.

Algumas das ênfases encontradas no relatório de auditoria da CIM do Alto Minho, da CIM do Médio Tejo, da CIM do Oeste e da CIM Algarve vão de encontro às conclusões de Costa (2018).

4.7 Resposta às questões de investigação

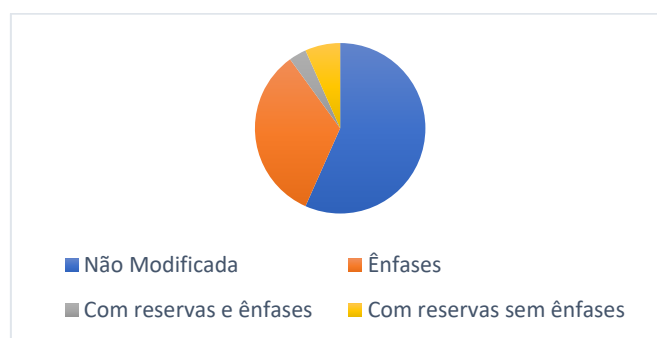
Depois da apresentação desta discussão de resultados, as conclusões do estudo são expressas seguidamente.

Questão 1 - Que tipos de opinião são emitidas nas CLC das CIM?

De acordo com a observação das CLC disponibilizadas nas CIM, no período de 2014 a 2018 conclui-se que as CLC apresentadas e divulgadas apresentam maioritariamente opiniões não modificadas.

No gráfico 1 podemos observar que 10% das opiniões são modificadas, 33% dos relatórios de auditoria contêm ênfases e que 57% das opiniões não modificadas, preenchem a maior parte do gráfico. Dos relatórios com 10% das opiniões modificadas, 2 CLC constituem reservas sem ênfases, e 1 CLC com reservas e ênfases.

Gráfico 1: Representação gráfica dos tipos de relatório emitidos



Fonte: Elaboração própria

Questão 2 - Quais os fatores que condicionam a mudança de opinião dos auditores nas CIM?

As opiniões modificadas coletadas nos três relatórios disponíveis permitiu identificar três fatores recorrentes relacionados a: ativos fixos tangíveis, subsídios ao investimento e impossibilidade de comparar contas face a anos anteriores.

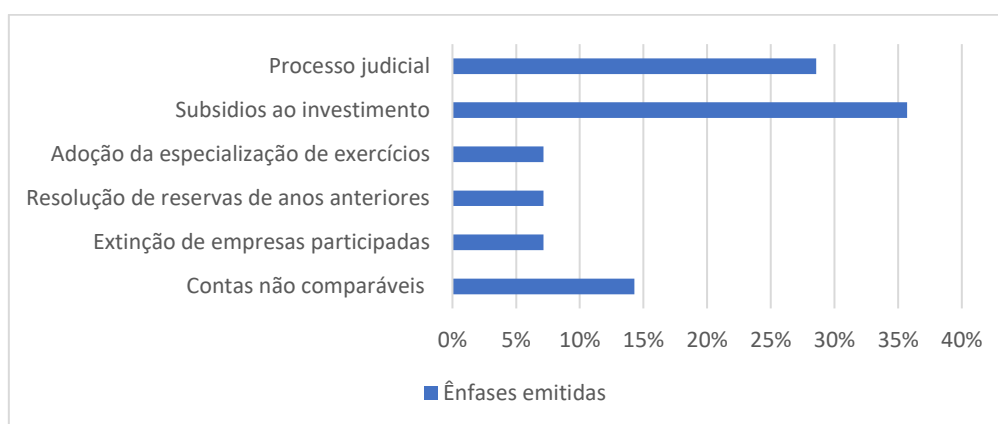
A falta de comparação de contas, é considerada uma limitação para o auditor, visto que poderiam revelar-se necessários procedimentos de revisão e outros ajustes de contas, caso a CIM do Algarve tivesse sido auditada em 2013.

Os fatores encontrados estão alinhados com as conclusões de Maldonado et al. (2019) e Pamungkas et al. (2018), que também destacam o não cumprimento das normas contabilísticas, padrões e deficiências no controlo interno como fatores com impacto significativo na mudança de opinião do auditor.

Questão 3 - Quais as ênfases mais frequentes no período em análise?

Com base na análise do gráfico 2, podemos concluir que os subsídios ao investimento são as ênfases que mais se repetem, representando 36% do total das ênfases contidas nas CLC. De seguida estão os processos judiciais com 29%. As contas não comparáveis constituíram uma reserva para a CIM do Algarve em 2014, apesar de nas restantes CIM estarem constituídas como ênfases. A adoção de uma especialização de exercícios mais completa e rigorosa, a resolução de reservas de anos anteriores e a extinção de empresas participadas representam 7%, respetivamente.

Gráfico 2: Ênfases emitidas



Fonte: Elaboração própria

Algumas das ênfases vão de encontro com o que Costa (2018) determinou, nomeadamente a resolução de reservas do ano anterior, processos judiciais em curso e contas não comparáveis.

As auditorias às CIM não podem ser vistas como moldes de uma auditoria normal face ao setor privado, uma vez que se trata de uma entidade integrada no sector público. “A questão da legalidade das operações e a verificação do cumprimento de procedimentos instituídos por diversa legislação que lhe é aplicável é muito importante nestas entidades” (Moura, 2011, pp 34).

Ao longo deste estudo foram identificadas as legislações que os auditores devem reger, bem como descrever várias fases de auditoria com vista à emissão de uma opinião correta na Certificação Legal das Contas.

Neste contexto e para analisar as temáticas abordadas ao longo da revisão da literatura, este estudo teve como objetivo analisar os determinantes da modificação de opinião do revisor oficial de contas nas CLC emitidas nas CIM entre 2014 e 2018.

Considerando a natureza do estudo e o tipo de informação recolhida foram conjugados os dois métodos de investigação, o qualitativo e o quantitativo. A investigação qualitativa permitiu a recolha dos dados descritivos obtidos através da análise das CLC emitidas, enquanto a investigação quantitativa permitiu quantificar os dados recolhidos e aplicar análises estatísticas. Segundo Flick (2004) adotar a prática de combinar análise quantitativa e qualitativa proporciona maior nível de credibilidade e validade aos resultados da investigação.

Para a análise deste estudo foram analisadas 3 questões: que tipos de opinião são emitidas nas CLC das CIM, quais os determinantes da modificação dos auditores nas CIM e quais as ênfases mais frequentes.

Relativamente à primeira questão, concluímos que das 30 CLC recolhidas nas páginas da internet dos sites das CIM, são maioritariamente opiniões não modificadas, representando 57% da amostra, sendo que 33% contêm ênfases, e apenas 10% das opiniões emitidas nas CLC foram modificadas. De salientar que dos 10% das opiniões modificadas, 67% são reservas sem ênfases e 33% são reservas com ênfases.

No que diz respeito à segunda questão, através da análise dos 10% das CLC modificadas, concluímos que os fatores influenciadores na modificação de opinião dos revisores oficiais de contas são representados pelos ativos fixos tangíveis, os subsídios ao investimento e contas incomparáveis face ao ano anterior, indo de encontro a conclusões de outros autores Maldonado et al. (2019) e Pamungkas et al. (2018).

No que diz respeito às ênfases, é de salientar que a mais frequente diz respeito aos subsídios ao investimento, representando 36% da amostra, de seguida os processos judiciais com 29% da amostra, as contas não comparáveis ocupando 14% da amostra e representando 21% a adoção de uma especialização de exercícios mais completa e rigorosa, a resolução de reservas de anos anteriores e a extinção de empresas participadas, indo ao encontro das conclusões de Costa (2018).

De notar que, apesar deste estudo se focar nos determinantes da modificação de opinião dos Revisores Oficiais de Contas, detetamos que 52% das CIM não cumprem os procedimentos básicos da transparência contabilística. Esta “serve para criar critérios universais de aferição dos níveis de transparência nos municípios, através da análise de informação sobre a governação local disponibilizada nos seus websites” (Andrade & Batalha, 2017), nesta perspetiva a questão da falta de transparência contabilística, tornou-se uma limitação para este estudo.

Sugere-se como investigações futuras, ao nível do modelo utilizado, a análise das reservas e ênfases das CLC das autarquias locais portuguesas e das associações de municípios num universo mais alargado. Outra sugestão seria a análise de práticas de transparência contabilística, tendo em conta a influência do ranking do índice de transparência municipal nos municípios.

Referências bibliográficas

Abrantes, S. (2018). Novo Normativo de Auditoria Auditoria. *Revisores e Auditores Auditores*, 22–39, (JAN-MAR).

Alleyne, P.A., Devonish, D. & Alleyne, P. (2006), “Perceptions of auditor independence in Barbados”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, nº. 6, 621-635.

Almeida, J. (2002), “A auditoria legal na União Europeia: enquadramento, debate actual e perspectivas futuras”, *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo nº 28, 29-38, (JAN-ABR).

Almeida, B.J.M. (2014). *Manual de auditoria financeira – uma análise integrada baseada no risco* (1ªEdição). Lisboa: Escolar Editora.

Andrade, C., & Batalha, J. P. (2017). *Índice de Transparência Municipal: Apresentação e Indicadores*. 1–43. Retrieved from https://transparencia.pt/wp-content/uploads/2017/11/ITM_Apresentacao_e_Indicadores_2017.pdf

Barrote, I. (2010). A independência no trabalho do auditor e na governação das empresas. *Revista Da Ordem Dos Revisores Oficiais de Contas*, 19–33. Retrieved from <http://www.oroc.pt>

Bogdan, R., & Biklen, S. (1994). *Investigação Qualitativa em Educação – uma introdução à teoria e aos métodos*. Porto: Porto Editora.

Boynton, William C.; Johnson, Raymond N. & Kell, Walter G. Auditoria: *Tradução Autorizada*. 7ª ed. (idioma inglês de *Modern Auditing*). São Paulo: Atlas, 2002

Carson, E., Fargher, N. L., Geiger, M. A. & Lennox, C. S. (2013). “Audit reporting for going-concern uncertainty: a research synthesis”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 32, Supplement 1, 353–84.

CCDRN (2014). Entidades intermunicipais - Certificação legal de contas. Nota Informativa 10/2014 da Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Norte, maio, DSAJAL/DAAL.

CEMR. (2016). *Local and Regional Governments in Europe Structures and Competences*. 1–90.

Costa, A., Pereira, J. & Blanco, S. (2006), Auditoria do sector público no contexto da

nova gestão pública, *Revista de Estudos Politécnicos*, nº. 5-6, 201-225

Costa, C.B. (2010). Auditoria Financeira-Teoria & Prática. Lisboa: Rei dos Livros.

Costa, M.E. (2018). *Auditoria nos Hospitais EPE: Um Estudo das Reservas e Ênfases às suas Demonstrações financeiras no período de 2009 a 2014*. Dissertação de Mestrado em Auditoria, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto - Instituto Politécnico do Porto

Costa, M.R. da S., Serra, S., & Gomes, P. (2013). Fatores determinantes da opinião do auditor: Estudo empírico das empresas portuguesas. *XIV Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria*, 1–23.

Coutinho, J. F. & Volume II. , II § (2019)

Curtin D. & Dekker I. (2005). Good governance: The concept and its application by the European Union. In: Curtin D. & Wessel R (eds) *Good Governance and the European Union: Reflections on Concepts, Institutions and Substance*. New York: Intersentia.

Demo, P. (2002). *Avaliação qualitativa*. (7ªEdição). Campinas: Autores Associados.

Ellram, L. (1996). The use of the case study method in logistics research. *Journal of Business Logistics*.

Flick, U. (2004). *Uma introdução à pesquisa qualitativa* (2ªEdição). Porto Alegre: Bookman.

Fortin, M. F. (1999). O Processo de Investigação: da conceção à realização. Loures: Lusociência.

Franco, S. (1995), “Dinheiros públicos, julgamento de contas e controlo financeiro no espaço de língua portuguesa”, Ed. Tribunal de Contas, Lisboa.

Gonçalves, A. (2009). A Concentração do mercado de Revisão/Auditoria no âmbito do mercado de capitais Português. *Revista TOC*, 106, 40–48.

Gramling, A. & Karapanos, V. (2008). Auditor Independence: A Focus on the SEC Independence Rules. *Issues in Accounting Education*.

Habib, A. (2013). A meta-analysis of the determinants of modified audit opinion decisions, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 28, nº. 3, 184–216.

IFAC (2018). Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. 2018 edition. The International Federation of Accountants (IFAC)

Maldonado, I., Pinho, C. & Lobo, C.A. (2019). Determinant Factors of External Audit Opinion Modification in Portuguese Municipalities. *2019 14th Iberian Conference on Information Systems and Technologies (CISTI)*, (June), 1–6. <https://doi.org/10.23919/cisti.2019.8760694>

Malhotra, N. (2001). *Pesquisa de marketing* (3ª Edição). Porto Alegre: Bookman.

Marques, M.C.C. & Almeida, J.J.M. (2004). Auditoria no sector público: um instrumento para a melhoria da gestão pública. *Revista de Contabilidade & Finanças*, 15 (35): 84-95.

Moreira, D.A. (2002). O método fenomenológico na pesquisa. São Paulo: Pioneira Thomson.

Moroney, R., Campbell, F. & Hamilton, J. (2014). *Auditing: A Practical Approach*, 2nd ed., Wiley, Milton.

Moura, N.J. (2011). Procedimentos de Auditoria a Adotar na Revisão das Contas dos Municípios: Enquadramento teórico e aplicação prática. *Revisores&Auditores*, Nº52, 22–34. Retrieved from <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/52/Auditoria2.pdf>

Paananen, M. (2016). Modified Audit Reports in the Case of Joint Municipal Authorities: Empirical Evidence from Finland. *International Journal of Auditing*. <https://doi.org/10.1111/ijau.12062>

Pamungkas, B., Ibtida, R. & Avrian, C. (2018). Factors influencing audit opinion of the Indonesian municipal governments' financial statements. *Cogent Business and Management*, 5(1), 1–18. <https://doi.org/10.1080/23311975.2018.1540256>

Pearson, D. (2014). Significant reforms in public sector audit – Staying relevant in times of change and challenge. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 10(1), 150–161.

Pinheiro, C.G.A. (2013). *Acrescentar valor à organização com a auditoria interna*. Dissertação de Mestrado em Auditoria, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

Provdanov, C.C. & Freitas, E. C. De. (2013). Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. *In Novo Hamburgo: Feevale*. <https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>

Quivy, R. & Campenholdt, L. Van. (2003). *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. Lisboa: Gradiva Publicações.

Rosa C.P. & Morote R.P. (2016). The audit report as an instrument for accountability in local governments: A proposal for Spanish municipalities, *International Review of Administrative Sciences*, 82(3).

Ruivo, F. & Francisco, D. (1998). O Poder Local entre centro e periferias. *Revista Crítica de Ciências Sociais*, 281–306.

Sá, A.L. (2002). *Curso de Auditoria* (10ª Edição) São Paulo: Atlas.

Silva, T.C. & Dantas, J.A. (2018). Audit Assertions e a Modificação de Opinião dos Auditores no Mercado Brasileiro. *Revista de Educação e Pesquisa Em Contabilidade*, 12(1), 83–97. <https://doi.org/10.1021/bm049748q>

Teixeira, M.F. (2006). *O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade Aberta

Tribunal de Contas (1999), “*Manual de Auditoria e de Procedimentos*”, Tribunal de Contas, Vol. 1, Lisboa, 9 e 25, disponível em: <http://www.tcontas.pt/actos/manual/Manual.pdf>.

Yin, R. (2003). *Applications of case study research* (2ª Edição). London: Sage Publications.

Legislação:

Constituição da República Portuguesa. *Diário da República n.º 86/1976, Série I de 1976-04-10*

Decreto – Lei nº 1/72, de 3 de janeiro. *Diário do Governo n.º 1/1972, Série I de 1972-01-03*. Ministério da Justiça - Gabinete do Ministro.

Decreto-Lei n.º 54-A 99. *Diário da República n.º 43/1999, Série I-A de 1999-02-20*. Ministério do Ambiente.

Decreto – Lei n.º 224/2008. *Diário da República n.º 226/2008, Série I de 2008-11-20*. Ministério das Finanças e da Administração Pública.

Decreto – Lei n.º 487/99, de 16 de novembro. *Diário da República n.º 267/1999, Série I-A de 1999-11-16*. Ministério das Finanças

Diretiva n.º 2006/43/CE do parlamento europeu e do conselho de 17 de maio de 2006. *Jornal Oficial da União Europeia*.

Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro. *Diário do Governo n.º 1/1972, Série I de 1972-01-03*. Ministério da Justiça - Gabinete do Ministro

Lei n.º 2/2007 de 15 de janeiro, aprova a Lei das Finanças Locais, revogando a Lei n.º 42/98, de 6 de agosto. *Diário da República n.º 10/2007, Série I de 2007-01-15*. Assembleia da República.

Lei n.º 5-A/2002, de 11 de janeiro, primeira alteração à Lei n.º 169/99, de 18 de setembro. *Diário da República n.º 9/2002, 1.º Suplemento, Série I-A de 2002-01-11*. Assembleia da República.

Lei n.º 27/96, de 1 de agosto. *Diário da República n.º 177/1996, Série I-A de 1996-08-01*. Assembleia da República.

Lei n.º 51/2018, de 16 de agosto. *Diário da República n.º 157/2018, Série I de 2018-08-16*. Assembleia da República

Lei n.º 62/2013. *Diário da República n.º 163/2013, Série I de 2013-08-26*. Assembleia da República.

Lei n.º 73/2013 de 3 de setembro. *Diário da República n.º 169/2013, Série I de 2013-09-03*. Assembleia da República

Lei n.º 75/2013 de 12 de setembro. *Diário da República, 1.ª série — N.º 176 — 12 de setembro de 2013*. Assembleia da República

Lei n.º 140/2015 de 7 de setembro. *Diário da República n.º 174/2015. Série I de 2015-09-0*. Assembleia da República.

Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro. *Diário da República n.º 176/2015, Série I de 2015-09-09*. Assembleia da República.

Lei n.º 169/99 de 18 de setembro. *Diário da República n.º 219/1999, Série I-A de 1999-09-18*. Assembleia da República.

Portaria nº 87/74, e 6 de fevereiro. *Diário do Governo n.º 31/1974, Série I de 1974-02-06*. Ministério da Economia - Secretaria de Estado do Comércio - Comissão de Coordenação Económica

Anexo I – Comunidades Intermunicipais

CIM

Municípios

<i>CIM do Alto Minho</i>	Arcos de Valdevez, Caminha, Melgaço, Monção, Paredes de Coura, Ponte da Barca, Ponte de Lima, Valença, Viana do Castelo, Vila Nova de Cerveira
<i>CIM Ave</i>	Cabeceiras de Basto, Fafe, Guimarães, Mondim de Basto, Póvoa de Lanhoso, Vieira do Minho, Vila Nova de Famalicão, Vizela
<i>CIM do Cávado</i>	Amares, Barcelos, Braga, Esposende, Terras de Bouro, Vila Verde
<i>CIM do Tâmega e Sousa</i>	Amarante, Baião, Castelo de Paiva, Celorico de Basto, Cinfães, Felgueiras, Lousada, Marco de Canaveses, Paços de Ferreira, Penafiel, Resende
<i>CIM do Douro</i>	Alijó, Armamar, Carraceda de Ansiães, Freixo de Espada à Cinta, Lamego, Mesão Frio, Moimenta da Beira, Murça, Penedono, Peso da Régua, Sabrosa, Santa Marta de Penaguião, São João da Pesqueira, Sernancelhe, Tabuaço, Tarouca, Torre de Moncorvo, Vila Nova de Foz Côa, Vila Real
<i>CIM Alto Tâmega</i>	Boticas, Chaves, Montalegre, Ribeira de Pena, Valpaços, Vila Pouca de Aguiar
<i>CIM da Beira Baixa</i>	Castelo Branco, Idanha-a-Nova, Oleiros, Penamacor, Proença-a-Nova, Vila Velha de Ródão
<i>CIM da Região de Coimbra</i>	Arganil, Cantanhede, Coimbra, Condeixa-a-Nova, Figueira da Foz, Góis, Lousã, Mealhada, Mira, Miranda do Corvo, Montemor-o-Velho, Mortágua, Oliveira do Hospital, Pampilhosa da Serra, Penacova, Penela, Soure, Tábua, Vila Nova de Poiares
<i>CIM das Beiras e Serra da Estrela</i>	Almeida, Belmonte, Celorico da Beira, Covilhã, Figueira de Castelo Rodrigo, Fornos de Algodres, Fundão, Gouveia, Guarda, Manteigas, Mêda, Pinhel, Sabugal, Seia, Trancoso
<i>CIM da Região de Leiria</i>	Alvaiázere, Ansião, Batalha, Castanheira de Pera, Figueiró dos Vinhos, Leiria, Marinha Grande, Pedrógão Grande, Pombal, Porto de Mós
<i>CIM das Terras de Trás-os-Montes</i>	Alfândega da Fé, Bragança, Macedo de Cavaleiros, Miranda do Douro, Mirandela, Mogadouro, Vila Flor, Vimioso, Vinhais
<i>CIM Viseu Dão Lafões</i>	Aguiar da Beira, Carregal do Sal, Castro Daire, Mangualde, Nelas, Oliveira de Frades, Penalva do Castelo, Santa Comba Dão, São Pedro do Sul, Sátão, Tondela, Vila Nova de Paiva, Viseu, Vouzela
<i>CIM da Região de Aveiro</i>	Águeda, Albergaria-a-Velha, Anadia, Aveiro, Estarreja, Ílhavo, Murtosa, Oliveira do Bairro, Ovar, Sever do Vouga, Vagos
<i>CIM do Médio Tejo</i>	Abrantes, Alcanena, Constância, Entroncamento, Ferreira do Zêzere, Mação, Ourém, Sardoal, Sertã, Tomar, Torres Novas, Vila de Rei, Vila Nova da Barquinha
<i>CIM da Lezíria do Tejo</i>	Almeirim, Alpiarça, Azambuja, Benavente, Cartaxo, Chamusca, Coruche, Golegã, Rio Maior, Salvaterra de Magos, Santarém
<i>CIM do Oeste</i>	Alcobaça, Alenquer, Arruda dos Vinhos, Bombarral, Cadaval, Caldas da Rainha, Lourinhã, Nazaré, Óbidos, Peniche, Sobral de Monte Agraço, Torres Vedras
<i>CIM do Alto Alentejo</i>	Alter do Chão, Arronches, Avis, Campo Maior, Castelo de Vide, Crato, Elvas, Fronteira, Gavião, Marvão, Monforte, Nisa, Ponte de Sor, Portalegre, Sousel
<i>CIM do Alentejo Central</i>	Alandroal, Arraiolos, Borba, Estremoz, Évora, Montemor-o-Novo, Mora, Mourão, Portel, Redondo, Reguengos de Monsaraz, Vendas Novas, Viana do Alentejo, Vila Viçosa
<i>CIM do Alentejo Litoral</i>	Alcácer do Sal, Grândola, Odemira, Santiago do Cacém, Sines
<i>CIM do Baixo Alentejo</i>	Aljustrel, Almodôvar, Alvito, Barrancos, Beja, Castro Verde, Cuba, Ferreira do Alentejo, Mértola, Moura, Ourique, Serpa, Vidigueira
<i>CIM do Algarve</i>	Albufeira, Alcoutim, Aljezur, Castro Marim, Faro, Lagoa (Algarve), Lagos, Loulé, Monchique, Olhão, Portimão, São Brás de Alportel, Silves, Tavira, Vila do Bispo, Vila Real de Santo António

Anexo II – Receitas das comunidades intermunicipais

Comunidade Intermunicipal	2014	2015	2016	2017	2018
Alentejo Central	3 305 902,40 €	3 493 608,25 €	3 091 140,31 €	x	x
Alentejo Litoral	2 158 085,00 €	2 695 719,41 €	1 502 175,00 €	1 174 064,24	1 104 306,70 €
Algarve	987 267 €	1 080 177 €	1 055 189 €	1 194 870,95 €	1 693 402,36 €
Alto Alentejo	1 790 696,15 €	3 528 687,01	1 514 165,63 €	1 485 283,04	x
Alto Minho	2 039 819,36 €	2 938 191,46 €	1 796 570,17 €	2 300 114,65 €	2 506 118,88 €
Alto Tâmega	344 756,12 €	962 494,01 €	284 963,08 €	348 381,99 €	x
Ave	1 530 332,27 €	x	x	x	x
Baixo Alentejo	1 395 667,65 €	924 299,71 €	1 381 469,71 €	1 455 351,03 €	1 611 125,71 €
Beira Baixa	1 046 116,62 €	1 101 362,24 €	1 046 116,62 €	820 668,34 €	1 702 934,95 €
Beiras e Serra da Estrela	396 675,47 €	993 997,85	1 204 509,19	1 160 524,46	1 702 934,95
Cávado	1 691 273,75 €	1 779 912,86 €	1 494 047,72 €	x	x
Douro	717 838,91 €	1 231 087,51 €	x	x	x
Lezíria do Tejo	2 163 260,00 €	1 787 674,67 €	1 740 397,45 €	1 849 971,03 €	x
Médio Tejo	1 761 491,69 €	3 439 321,39 €	3 113 114,62 €	2 025 735,81 €	2 787 251,15 €
Oeste	2 835 401,29 €	3 254 681,16 €	2 865 924,52 €	x	x
Região Coimbra	1 232 074,35 €	1 868 886,70 €	1 358 117,40 €	1 420 366,88 €	x
Região de Aveiro	1 315 508,79 €	1 314 898,67 €	1 067 839,02 €	4 499 406,44 €	2 541 701,25 €
Tâmega e Sousa	1 246 466,79 €	2 877 086,06 €	1 396 787,82 €	1 555 944,19 €	2 637 316,04 €
Terras de Trás-os-Montes	x	x	x	684 485,19 €	1 530 831,26 €
Viseu Dão Lafões	1 261 800,88 €	2 025 273,14 €	1 238 384,58 €	2 220 256,37 €	1 603 308,39 €